



LAHDEN AMMATTIKORKEAKOULU
Lahti University of Applied Sciences

UUDISTUNEEN TILINPÄÄTÖSPROSESSIN ARVIOINTI

Case: Elinkeino-, liikenne- ja
ympäristökeskukset

LAHDEN
AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden ala
Liiketalouden koulutusohjelma
Taloushallinto
Opinnäytetyö
Syksy 2013
Maija Rämö

Lahden ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma

RÄMÖ, MAIJA:

Uudistuneen tilinpäätösprosessin
arviointi

Case: Elinkeino-, liikenne- ja
ympäristökeskukset

Taloushallinnon opinnäytetyö, 44 sivua, 6 liitesivua

Syksy 2013

TIIVISTELMÄ

Tämä opinnäytetyö käsittelee elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskusten (myöhemmin ELY-keskus) uutta tilinpäätösprosessia ja tilinpäätöksen sisältöä. Suomessa on 15 ELY-keskusta, ja aiemmin jokainen on tehnyt oman tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen. Vuoden 2012 tilinpäätös tehtiin ensimmäisen kerran uudella tavalla, jolloin Etelä-Savon ELY-keskus kokosi kaikkien ELY-keskusten materiaalit yhdeksi yhteiseksi tilinpäätökseksi ja toimintakertomukseksi.

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, antaako ensimmäistä kertaa käytössä ollut uudistunut tilinpäätöstapa oikeat ja riittävät tiedot kaikkien viidentoista ELY-keskuksen taloudesta ja toiminnasta. Tutkimuksen toisena tavoitteena oli arvioida uutta tilinpäätösprosessia ja sen toimivuutta, sekä löytää tapoja, miten tätä prosessia voitaisiin parantaa.

Tämän tutkimuksen teoreettinen osuus jakaantuu kahteen osaan. Ensimmäisessä osuudessa käsitellään valtion taloushallinnon erityispiirteitä, kuten talousarviokirjanpitoa. Ensimmäisessä osassa esitellään myös ELY-keskusten taloushallinnon organisaatiota ja vastuunjako. Toisessa osassa käsitellään ELY-keskusten tilinpäätöstä säätelevää asetusta valtion talousarviosta ja erityisesti sen 8. lukua.

Empiirisessä osuudessa käsitellään ensin uudistuneen tilinpäätöksen tiedot ja verrataan niitä valtion talousarvioasetuksen 8. luvun vaatimuksiin. Empiirisen osuuden toinen osa käsittelee tutkimuksen osana tehdyn kyselyn ja haastattelun tuloksia.

Uudistuneen tilinpäätöksen tietoja arvioitaessa voitiin todeta, että kaikki talousarvioasetuksen 8. luvun vaatimat tiedot on annettu. Tietojen esitystavassa ja analysoinnissa sekä raportointimenetelmissä on kuitenkin kehitettävää. Toteutetun kyselyn ja haastattelun perusteella voidaan todeta, että uudistuneessa tilinpäätösprosessissa on kehitettävää ainakin ohjeistuksen, raportointimenetelmien sekä aikataulun osalta.

Asiasanat: Tilinpäätös, valtion taloushallinto, talousarviokirjanpito

Lahti University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Studies

RÄMÖ, MAIJA:

Evaluation of the new final accounts
process
Case: Centres for Economic
Development, Transport and the
Environment

Bachelor's Thesis in Financial Management, 44 pages, 6 pages of appendices

Autumn 2013

ABSTRACT

This thesis evaluates the new process for the final accounts of the Centre for Economic Development, Transport and the Environment (later ELY Centre). There are a total of 15 ELY Centres in Finland. Up until the financial year 2011, each ELY Centre provided individual final accounts and annual report. For the financial year 2012, the South Savo ELY Centre produced a joint final accounts and annual report for all ELY Centres for the first time.

The aim of this study was to investigate, if the new joint final accounts provide enough information on each individual ELY Centre's finances and operation. The second aim of the study was to evaluate the new final accounts process and its functionality, and to find ways of improving this process.

The theoretical part of this study is divided into two parts. The first part focuses on the characteristics of public financial management, for example budget accounting. The first part also explains the organisation and responsibilities of ELY Centres' financial management. The second part of the theoretical part covers the State Budget Decree, and especially its 8th chapter which regulates the final accounts of ELY Centres.

The empirical part of this study is also divided into two parts. The first part covers the information that the new final accounts provide and compares it to the requirements of the 8th chapter of the State Budget Decree. The second part covers the results of a questionnaire and an interview which were carried out as a part of this study.

When evaluating the information given in the new joint final accounts, it was clear that all information regulated in the 8th chapter of the State Budget Decree was given. There was however some issues with the uniformity and analysing of the information and how it was collected. The questionnaire and interview demonstrated that there were some development needs with the new process. For example, the instructions, reporting methods and schedule need to be evaluated.

Key words: Final accounts, national finance, budget accounting

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Tutkimuksen taustaa	1
1.2	Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset	2
1.3	Tutkimusmenetelmät ja aineiston hankinta	2
1.4	Opinnäytetyön rakenne	4
2	VALTION TALOUSHALLINNON ERITYISPIIRTEITÄ	6
2.1	Tilivirastot	6
2.2	Talousarviokirjanpito	7
2.2.1	Talousarvion tilijaottelu	8
2.2.2	Liikekirjanpidosta poikkeavat kirjaukset	8
2.2.3	Liike- ja talousarviokirjanpidon täsmäyttäminen	10
2.3	Valtuuskirjanpito	11
2.4	ELY-keskusten taloushallinto	11
2.4.1	Valtion palvelukeskus Palkeet	12
2.4.2	Talous- ja henkilöstöhallinnon erityisyksikkö	12
3	UUDISTUNEEN TILINPÄÄTÖKSEN TIEDOT	14
3.1	Toimintakertomus	16
3.2	Talousarvion toteumalaskelma sekä tuotto- ja kululaskelma	21
3.3	Tase	22
3.4	Tilinpäätöksen liitetiedot	24
3.5	Aikataulu ja tilinpäätöksen hyväksyntä	26
3.6	Johtopäätökset ja kehittämis ehdotukset	26
4	UUDISTUNEEN TILINPÄÄTÖSPROSESSIN ONNISTUMINEN	28
4.1	Kyselyn tulokset	28
4.2	Haastattelun tulokset	36
4.3	Johtopäätökset ja kehittämis ehdotukset	39
5	YHTEENVETO	41
	LÄHTEET	43
	LIITTEET	45

1 JOHDANTO

Elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukset muodostettiin vuonna 2010, kun alueelliset ympäristökeskukset, Työ- ja elinkeinotoimistot (myöhemmin TE-toimistot), tiepiirit ja osa lääninhallituksen sekä Merenkululaitoksen tehtäviä yhdistettiin. Osa tehtävistä siirrettiin ELY-keskusten kanssa samaan aikaan perustettuihin Aluehallintovirastoihin (AVI). ELY-keskusten tehtävät voidaan jakaa nimen mukaisesti kolmeen vastuualueeseen:

- elinkeinot, työvoima, osaaminen ja kulttuuri
- ympäristö ja luonnonvarat
- liikenne ja infrastruktuuri.

ELY-keskusten tehtäviä ovat muun muassa yritysten neuvonta ja rahoituspalvelut, ympäristön- ja luonnonsuojelu, ympäristön tilan seuranta, maanteiden kunnossapito ja monet muut vastuualueisiin liittyvät tehtävät. Myös työ- ja elinkeinotoimistot ovat ELY-keskusten alaisuudessa. ELY-keskuksia on tällä hetkellä 15, mutta vain osassa hoidetaan kaikkien kolmen vastuualueen tehtäviä.

1.1 Tutkimuksen taustaa

Tämä opinnäytetyö käsittelee elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskusten (myöhemmin ELY-keskus) uudistunutta tilinpäätösprosessia. Vuoden 2011 tilinpäätökseen asti kaikki 15 alueellista ELY-keskusta teki oman tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen. Vuoden 2012 tilinpäätös tehtiin ensimmäistä kertaa uudella tavalla. ELY-keskukset toimittivat tilinpäätösmateriaalinsa ELY-keskusten talous- ja henkilöstöhallinnon erityisyksikköön (myöhemmin TAHE-yksikkö). TAHE-yksikkö kokosi materiaalista yhden, kaikki ELY-keskukset kattavan, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen. Toimintakertomus tallennettiin sen jälkeen valtion raportointipalvelu Netraan. Valtion raportointipalvelu Netra on julkinen palvelu osoitteessa www.netra.fi. Palvelu sisältää tietoa valtion taloudesta, toiminnasta, resursseista ja tuloksellisuudesta. Palvelun eri osia ovat talousraportointi, tuloksellisuusraportointi, henkilöstöraportointi sekä suunnittelun ja seurannan asiakirjat.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset

Tämän tutkimuksen case-yrityksinä ovat elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukset. Opinnäytetyön tavoitteena on kuvata ELY-keskusten uutta tilinpäätöskäytäntöä verraten sitä vanhaan käytäntöön ja erityisesti valtion talousarvioasetuksen 8. lukuun ja sen asettamiin vaatimuksiin tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisällöstä. Ensisijainen tutkimuskysymys on, antaako uudistunut yhteinen tilinpäätös ja toimintakertomus talousarvioasetuksen vaatimat oikeat ja riittävät tiedot jokaisen ELY-keskuksen taloudesta ja toiminnasta. Työssä tarkastellaan Etelä-Savon ELY-keskuksen tilinpäätöstä, jonka alla muut ELY-keskukset on esitetty virastoina. Tutkimuksen toisena tavoitteena on selvittää, miten uudistuneen tilinpäätöksen tekeminen käytännössä onnistui ja onko tilinpäätösprosessissa jotain parannettavaa. Tutkimuskysymyksiksi muodostuivat:

Antaako uudistunut tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot jokaisen ELY-keskuksen taloudesta ja toiminnasta?

Miten uudistunut tilinpäätösprosessi onnistui ja miten sitä voisi kehittää?

Tutkimusta rajattiin siten, että raportointipalvelu Netran osuutta tilinpäätöksen tekemisessä ei tässä työssä käsitellä. Rajaus tehtiin sillä perusteella, että Netran käyttömahdollisuuksien tutkiminen ei koske niinkään tilinpäätösprosessia, vaan tietoteknisiä valmiuksia ja vaatimuksia.

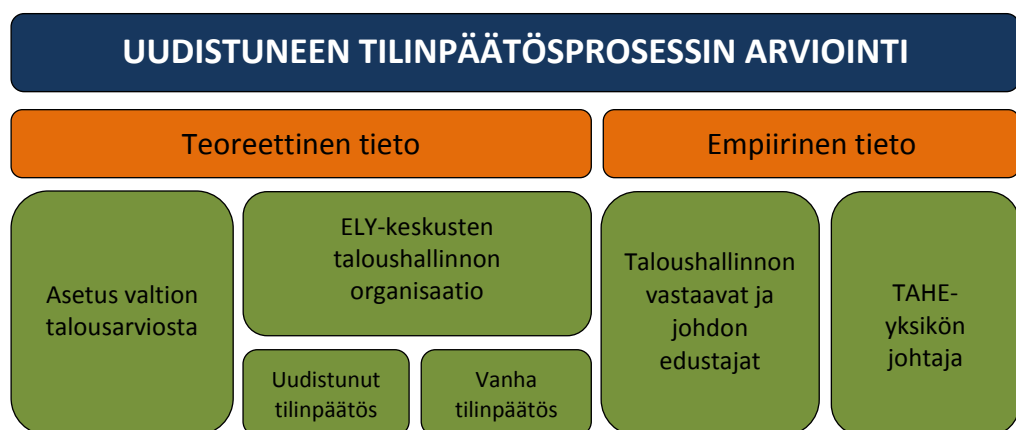
1.3 Tutkimusmenetelmät ja aineiston hankinta

Tämän työn tutkimusmenetelmäksi on valittu kvalitatiivinen tutkimus. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyritään mahdollisimman kokonaisvaltaiseen tutkimuskohteen tutkimiseen. Yleisesti ottaen kvalitatiivisessa tutkimuksessa halutaan löytää uusia tosiasioita, sen sijaan että todennettaisiin jo olemassa olevia väittämiä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 161.)

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa on muutamia tyypillisiä piirteitä. Tiedonkeruussa suositaan omia havaintoja ja keskustelevaa otetta, ei niinkään mittaavia tutkimusmenetelmiä (esim. testit). Kvalitatiivisen tutkimuksen kohdejoukkoa ei valita satunnaisesti vaan tarkoituksenmukaisesti, ja aineisto hankintaan laadullisia keinoja käyttäen. Laadullisia tutkimusaineiston hankintametoja ovat esimerkiksi ryhmä- ja teemahaastattelut, osallistuva havainnointi sekä erilaisten dokumenttien erittelevä analysointi. (Hirsjärvi ym. 2009, 164.)

Tämä tutkimuksen aineisto kerätään omilla havainnoilla, kyselyllä sekä teemahaastattelulla. Uutta tilinpäätöstä verrataan vanhaan erityisesti yksittäisten ELY-keskusten taloudesta ja toiminnasta annettujen tietojen osalta sekä perehtymällä aiheita koskevaan teoreettiseen tietoon. Omien havaintojen lisäksi tehdään kysely alueellisten ELY-keskusten taloushallinnosta vastaaville henkilöille sekä johdon edustajille. Kysely käsittelee enimmäkseen tilinpäätösprosessia, ja sillä halutaan selventää kohderyhmän kokemuksia ja mielipiteitä uudesta tilinpäätöksestä. Näiden lisäksi tutkimusta varten haastatellaan TAHE-yksikön johtajaa.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa avataan valtion taloushallinnon ja julkishallinnon organisaation tilinpäätöksen erityispiirteitä. Tutkimuksen tietoperusta on esitelty kuviossa 1.



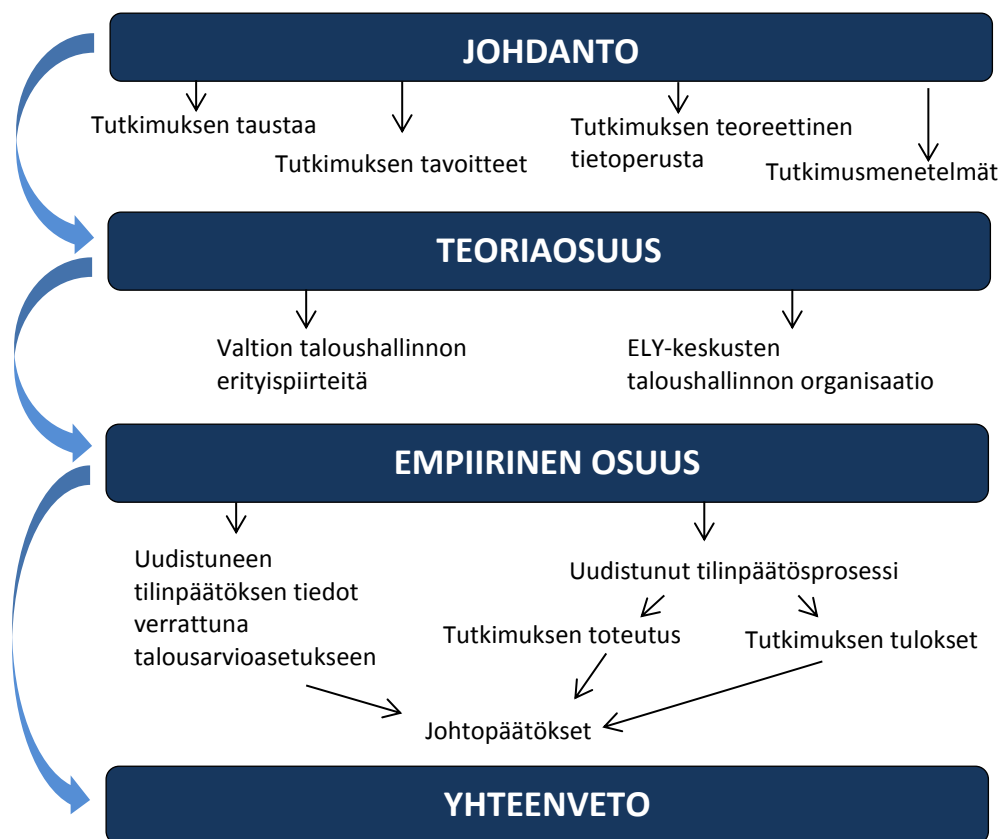
Kuvio 1. Tutkimuksen tietoperusta.

Lainsäädäntö asettaa reunaehdot ja vaatimukset ELY-keskusten toiminnalle ja tilinpäätökselle, joten yksi tutkimuksen keskeisistä tietolähteistä on asetus valtion

talousarviosta (11.12.1992/1243). Tutkimuksessa verrataan uutta tilinpäätöstä vanhaan, joten teoriaosuudessa käsitellään myös ELY-keskusten vanhaa tilinpäätösprosessia. Myös ELY-keskusten taloushallinnon organisaatiota tarkastellaan, erityisesti tilinpäätöksen näkökulmasta. Opinnäytetyön lähteinä käytetään lainsäädäntöä ja viranomaisohjeita, aiheeseen liittyvää kirjallisuutta, ELY-keskusten tilinpäätöksiä ja toimintakertomuksia sekä niiden tekoon liittyviä ohjeita.

1.4 Opinnäytetyön rakenne

Opinnäytetyö on jaettu neljään osaan: johdantoon, teoriaosuuteen, empiiriseen osuuteen sekä yhteenvetoon. Kuviossa 2 on esitelty opinnäytetyön rakenne tarkemmin.



Kuvio 2. Opinnäytetyön rakenne.

Opinnäytetyön toinen luku esittelee valtion taloushallinnon erityispiirteitä. Kolmas luku yhdistää teoriaa ja empiriaa, ja siinä käsitellään rinnakkain

lainsäädäntöä ja uudistuneen tilinpäätöksen tietoja. Tietojen arvioinnin jälkeen opinnäytetyön neljännessä luvussa esitellään tehty kysely ja haastattelu sekä niiden tulokset. Empiriaosassa myös käsitellään tutkimuksen toteutusta sekä kerrotaan keskeiset johtopäätökset. Opinnäytetyön lopussa on yhteenveto koko opinnäytetyöstä.

Teoriaosuuden tarkoituksena on pohjustaa empiriaosuutta sekä luoda tietopohjaa johtopäätöksille ja tutkimustuloksille. Opinnäytetyön seuraavassa luvussa käsitellään valtion taloushallinnon erityispiirteitä, kuten talousarviokirjanpitoa, sekä esitellään lyhyesti ELY-keskusten taloushallinnon organisaatiota ja taloushallinnon tehtävien jakaantumista.

2 VALTION TALOUSHALLINNON ERITYISPIIRTEITÄ

Valtion kirjanpito käsittää virastojen ja laitosten kirjanpidon sekä muun laskentatoimen. Valtion virastot (kuten ELY-keskukset) hoitavat oman kirjanpitoonsa itsenäisesti, mutta jokaisen viraston kirjanpito on kuitenkin osa myös valtion kirjanpitoa. Valtion kirjanpitoa ei siis voida tarkastella käytännön tasolla muuten kuin yksittäisten virastojen kirjanpidon kautta. (Pöllä & Etelälahti 2002, 134-135.)

Valtion kirjanpidosta on säädetty Suomen perustuslain lisäksi muun muassa laissa valtion talousarviosta sekä asetuksessa valtion talousarviosta. Lisäksi valtion kirjanpidon hyvän kirjanpitolaitoksen lähteitä ovat näistä johdettavat periaatteet, sekä lukuisat Valtiokonttorin ohjeet ja määräykset. Kaikki voimassaolevat määräykset ja ohjeet, sekä lista valtion taloushallintoa säätelevistä laeista ja asetuksista löytyvät Valtiokonttorin internet-sivuilta. (Valtiokonttori 2013.)

Valtion liikekirjanpito noudattaa kirjanpitolakia ja toimii samoilla periaatteilla kuin yksityisten yritystenkin kirjanpito. Sekä liikekirjanpito että talousarviokirjanpito pidetään yleisten kahdenkertaisen kirjanpidon periaatteiden mukaan. Suurinta osaa Kirjanpitolautakunnan lausunnoista voidaan soveltaa myös valtion kirjanpidossa, samoin kuin yleisiä hyvän kirjanpitolaitoksen periaatteita. (Valtiokonttori 2013.)

Tässä opinnäytetyön luvussa esitellään tärkeimpiä valtion taloushallinnon erityispiirteitä. Merkittävin ero valtion taloushallinnossa verrattuna yksityisten yritysten taloushallintoon on talousarviot sekä niitä seuraava talousarviokirjanpito. Julkisten virastojen ja laitosten kokonaiskirjanpito muodostuu kolmesta osasta: liikekirjanpidosta, talousarviokirjanpidosta sekä valtuuskirjanpidosta. (Valtiokonttori 2013.)

2.1 Tilivirastot

Tilivirastot ovat virastoja tai laitoksia, jotka kuuluvat talousarviotalouteen. Tilivirastot vastaavat tietyn laitoksen tai tiettyjen laitosten (esimerkiksi ELY-keskusten) tilivirastotehtävien hoidosta. Näitä tehtäviä ovat muun muassa valtion

maksuliikenteen ja kirjanpidon hoitaminen, tilinpäätöksen laadinta sekä näiden tehtävien sisäinen valvonta. Tilivirastot eivät ole itsenäisesti kirjanpitovelvollisia, mutta niillä on talousarvioasetuksessa säädetty velvoite laatia tilinpäätös. Esimerkiksi ELY-keskusten tilinpäätöksen laativa TAHE-yksikkö on tilivirasto. (Valtiokonttori 2013.)

Valtion virasto tai laitos voi kuulua vain yhteen tilivirastoon, mutta tilivirastoon voi kuulua yksi tai useampia virastoja ja laitoksia. Tilivirastojen kirjanpitoa ja maksuliikennettä valvoo Valtiokonttori. Kaikki tilivirastojen kirjanpitoon kirjattavat tapahtumat muodostavat kokonaisuutena valtion kirjanpidon. (Pöllä & Etelälahti 2002, 136-137.)

2.2 Talousarviokirjanpito

Valtion virastojen kirjanpito muodostuu rinnakkaisista liikekirjanpidosta ja talousarviokirjanpidosta. Valtion virastojen kirjanpito on moniulotteista, sillä siinä seurataan sekä talousarvion tuloja ja määrärahojen käyttöä, että liikekirjanpidon puolella tuottoja, kuluja sekä pääoman muutoksia yms. (Valtiokonttori 2013.)

Talousarviokirjanpidon avulla seurataan valtion talousarvion toteutumista. Talousarviokirjanpidon tapahtumat ovat valtion menoja ja tuloja sekä muita tapahtumia, joilla on vaikutusta valtion talousarvioon. Talousarviotapahtumat ovat lähes poikkeuksetta myös liikekirjanpidon tapahtumia. Poikkeuksia kuitenkin on muutamia. Esimerkiksi siirtomäärärahan siirtäminen seuraavalle vuodelle ei ole liikekirjanpidon tapahtuma, vaan se kirjataan kahdenkertaisena vientinä liikekirjanpitoon. Tällöin se ei vaikuta liikekirjanpidon saldoihiin, mutta on kuitenkin talousarviotapahtuma. (Pöllä & Etelälahti 2002, 157-158.)

Talousarviokirjanpidon avulla laaditaan tilinpäätöstä varten talousarvion toteumalaskelma. Talousarviokirjanpidon tilipuitteet muodostuvat talousarviotulo- ja talousarviomenotileistä, määrärahojen ja rästien erittelytileistä sekä esimerkiksi virastojen välisten talousarviotapahtumien tileistä. Talousarviotileille kirjataan kaikki talousarviotapahtumat. Sekä talousarviokirjanpito että liikekirjanpito pidetään kahdenkertaisen kirjanpidon periaatteiden mukaan. (Valtiokonttori 2013.)

Talousarviotapahtumat tulee aina kirjata samoilla periaatteilla, joilla myös kyseisen vuoden talousarvio on laadittu. Käytännössä minkä tahansa valtion menon maksaminen edellyttää määrärahaa. Tällöin tapahtumat, jotka käyttävät määrärahoja, kirjataan kyseisen määrärahan talousarviotilille. Menoihin voidaan käyttää joko kuluvan vuoden määrärahoja tai aiempien vuosien määrärahoja. Aiempien vuosien määrärahoja käytettäessä kirjaus tehdään siirretyn määrärahan talousarviotilille. Vastaavasti valtion tulot kirjataan talousarvion tuloarviotileille. Mikäli tulo on huomioitu jo aiemmassa talousarviossa, se kirjataan asianomaiselle tulorästitilille. (Pöllä & Etelälahti 2002, 159.)

2.2.1 Talousarvion tilijaottelu

Talousarviokirjanpidon tärkein tietolähde on talousarvion tilijaottelu. Siitä käy ilmi muun muassa se, millä virastolla on oikeus käyttää mitäkin talousarviotiliä (momenttia). Tilijaottelu laaditaan kyseisen vuoden vahvistetun talousarvion perusteella, ja talousarviokirjanpitoa pidetään kunkin vuoden tilijaottelun tarkkuudella. Tilijaottelun voidaan sanoa olevan talousarvio taulukkomuodossa, ja se sisältää kyseisen vuoden momenttien lisäksi myös mahdolliset lisäjaottelut sekä niiden säädösviittaukset ja tilivirastotunnukset. (Pöllä & Etelälahti 2002, 160-161.)

Tilijaottelu sisältää aina vain kuluvan vuoden talousarvion tilit. Aiempien vuosien siirretyt määrärahat ja rästit erotetaan kuluvan vuoden määrärahoista tunnisteella. Tunniste kertoo, onko kyseessä siirretty määräraha vai rästi, sekä sen, miltä vuodelta määräraha tai rästi on siirretty. Siirrettyjen määrärahojen sekä rästien tilit tulee liittää viraston talousarviokirjanpidon tililuetteloon tilinpäätöksen jälkeen. Yleensä tällainen yhdistetty taulukko laaditaan kunkin vuoden talousarviokirjanpidon tilikartaksi. (Pöllä & Etelälahti 2002, 163-164.)

2.2.2 Liikekirjanpidosta poikkeavat kirjaukset

Yleensä talousarviokirjanpidon tapahtumat kirjataan suoriteperusteisena, kuten liikekirjanpidon tapahtumatkin. Joitakin liiketapahtumia kuitenkin käsitellään liikekirjanpidosta poiketen. Tällaisia ovat esimerkiksi investoinnit,

lomapalkkavelka ja lainat. Liikekirjanpidosta poikkeavasti käsitellään myös aiemmin mainitut määrärahojen ja tulojärjestien siirrot. (Pöllä & Etelälahti 2002, 165.)

Valtion virastojen investointeja käsitellään kokonaisuudessaan hankintavuoden talousarviomenona. Vastaavasti pitkävaikutteisen omaisuuden myyntitulot käsitellään kokonaisuudessaan myyntivuoden talousarviotulona.

Liikekirjanpidossa käsitellään vain myyntihinnan ja omaisuuden jäännösarvon erotusta (myyntivoitto tai -tappio). Käytännössä käsittely aiheuttaa liike- ja talousarviokirjanpidon välille vain ajallisen eron, kun liikekirjanpidossa meno jaksetaan käyttövuosille ja talousarviokirjanpidossa taas meno aiheutuu hankittaessa ja tulo myydessä. (Pöllä & Etelälahti 2002, 165-166.)

Lainat ja sijoitukset käsitellään talousarviokirjanpidossa samankaltaisesti investointien kanssa; niistä aiheutuvat menot ovat kokonaisuudessaan sen vuoden talousarviomenoja, jolloin maksu tapahtuu. Lainoista ja sijoituksista saatavat tulot käsitellään kyseisen vuoden talousarviotulona. Liikekirjanpidossa lainoista ja sijoituksista aiheutuvat maksut käsitellään samalla tavalla kuin yksityisten yritysten kirjanpidossa; sijoitukset ja lainat ovat rahoitustapahtumia, kun korot ovat tuloja tai menoja. Talousarviokirjanpidossa sekä lainan lyhennys, että korot ovat talousarviomenoja, kun liikekirjanpidossa lyhennys on rahoitustapahtuma ja menoksi luetaan vain maksettavan koron osuus. (Pöllä & Etelälahti 2002, 167.)

Lomapalkat ja -rahat maksetaan valtion työntekijöille tavallisesti kesällä.

Lomapalkkavelkaa ei kuitenkaan huomioida talousarviokirjanpidossa, vaan loma-ajan palkat ja lomarahat lasketaan maksukauden menoiksi. Liikekirjanpidossa lomapalkkavelka otetaan huomioon tilikauden vaihtuessa. (Pöllä & Etelälahti 2002, 167-168.)

Aiemmin mainittuja siirtomäärärahojen ja järjestien siirtoja ei huomioida liikekirjanpidossa. Siirtomäärärahasta muodostetaan siirretyn määrärahan tili, mutta tilin muodostaminen ei ole liiketapahtuma. Se käsitellään vain teknisenä kirjauksena, eikä se saa vaikuttaa liikekirjanpidon saldoihiin. Käyttämättä jääneen määrärahan tuloutus käsitellään samalla tavalla. Siirtoihin käytettävät tekniset tilit

näkyvät liikekirjanpidon päivä- ja pääkirjoissa, mutta niillä ei saa olla saldoa. (Pöllä & Etelälahti 2002, 168-170.)

2.2.3 Liike- ja talousarviokirjanpidon täsmäyttäminen

Talousarviokirjanpitoa nykymuodossaan on pidetty 1.1.1998 alkaen. Aiempi menettely oli kahdenkertainen, hallinnollinen kirjanpito. Jotta uudesta, yhdenkertaisesta talousarviokirjanpidosta saatiin luotettava, käyttöön otettiin täsmäytyslaskelmat. Talousarviokirjanpito ja liikekirjanpito täsmäytetään kuukausittain ja tilinpäätöksen yhteydessä. (Pöllä & Etelälahti 2002, 159-160.)

Jotta kirjanpito olisi luotettavaa, tulee kirjanpito hoitaa kahdenkertaisen kirjanpidon periaatteiden mukaisesti. Valtion kirjanpidossa talousarviokirjanpito voidaan hoitaa yhdenkertaisena, koska rinnakkainen liikekirjanpito on kahdenkertaista. Yhdenkertainen talousarviokirjanpito on mahdollista, koska talousarviokirjanpidon kirjauksen vastatilinä on aina liikekirjanpidon tili. (Pöllä & Etelälahti 2002, 206.)

Talousarviokirjanpidon luotettavuus varmistetaan täsmäyttämällä se liikekirjanpitoon erityisten täsmäytyslaskelmien avulla. Täsmäytyslaskelmalla verrataan talousarviokirjanpidon tilien nettokertymää täsmäytyslaskelmalle otettavien liikekirjanpidon tasetilien nettokertymään (kuvio 3). Laskelmalla varmistetaan, että kaikki talousarviokirjanpitoon kuuluvat kirjaukset on tehty asianmukaisesti. (Pöllä & Etelälahti 2002, 207.)

KUUKAUSITTAINEN TÄSMÄYTyslASKELMA

Talousarviokirjanpidon tilit	Nettokertymä vuoden alusta	Yhteensä
Menoarviotilit	0,00	
Tuloarviotilit	0,00	
Siirretyn määrärahan tilit	0,00	
Rästien tilit	0,00	
Talousarviokirjanpidon muut tilit	0,00	0,00
Täsmäytyslaskelmalle otettavat liikekirjanpidon tasetilit		
(T)-tilit	0,00	0,00
Saldo		0,00

Kuvio 3. Kuukausittainen täsmäytyslaskelma. (Pöllä & Etelälahti 2002, 207.)

Kuviossa 3 esitettyjen talousarviokirjanpidon tilien ja täsmäytyslaskelmalle otettavien liikekirjanpidon tasetilien nettokertymien tulee olla yhtä suuret, mutta vastakkaismerkkiset. Täsmäytyslaskelman saldon tulee siis aina olla nolla. (Pöllä & Etelälahti 2002, 207.)

2.3 Valtuuskirjanpito

Talousarvioon otettavista valtuuksista on pidettävä erillistä kirjanpitoa. Valtuus on viranomaiselle myönnetty lupa tehdä valtiota koskevia sitoumuksia. Sitoumuksiin tarvittavat määrärahat otetaan vasta tulevien vuosien talousarvioihin.

Valtuuskirjanpidosta tulee käydä ilmi myönnetyt valtuudet sekä niiden nojalla tehdyt sitoumukset. Valtuuskirjanpidossa voi olla sekä käytettävissä olevia sitoumuksia, että sellaisia sitoumuksia, jotka eivät enää ole käytettävissä, mutta joista aiheutuu edelleen talousarviomenoja. (Valtiokonttori 2013.)

2.4 ELY-keskusten taloushallinto

Kuten tämän työn toisessa luvussa kerrottiin, ELY-keskusten TAHE-yksikkö (tilivirasto) hoitaa keskitetysti ELY-keskusten yhteisiä taloushallinnon tehtäviä,

kuten tilinpäätöksen kokoamisen ja raportoinnin Valtiokonttorille. Osa ELY-keskusten taloushallinnosta on ulkoistettu valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskukseen (Palkeet).

2.4.1 Valtion palvelukeskus Palkeet

Valtion palvelukeskus Palkeet muodostui vuonna 2010, kun neljä valtionhallinnon palvelukeskusta yhdistettiin yhdeksi virastoksi. Palkeet tarjoaa talous- ja henkilöstöhallinnon palveluja valtionhallinnolle keskitetysti. Konsernipalvelut ovat maksullisia ja niiden sisältö on sovittu aina yksilöllisesti palvelusopimuksilla. (Valtiovarainministeriö 2009.)

ELY-keskusten taloushallinnon tehtävistä Palkeet hoitaa esimerkiksi ostoreskontraa, matkahallintaa, laskutusta, myyntireskontraa, maksuliikennettä, kirjanpidon ja tilinpäätöksen raportointia ja tilastointia, käyttöomaisuuskirjanpitoa sekä järjestelmien pääkäyttäjätoimintoja. (Valtiovarainministeriö 2009.)

Palvelujen keskittämisellä haluttiin lisätä valtion toiminnan tuottavuutta, tehostaa prosesseja ja antaa virastoille mahdollisuuden keskittyä ydinosaamiseensa. (Valtiovarainministeriö 2009.)

2.4.2 Talous- ja henkilöstöhallinnon erityisyksikkö

Talous- ja henkilöstöhallinnon erillisyksikkö (myöhemmin TAHE) toimii Etelä-Savon ELY-keskuksen alaisuudessa, mutta hoitaa ELY-keskusten ja TE-toimistojen tehtäviä valtakunnallisesti. TAHE-yksikön tehtäviin kuuluu:

- henkilöstö- ja taloushallinnon hoito ja kehittäminen
- ELY-keskusten sekä TE-toimistojen ja Palkeiden välisen palvelukeskusyhteistyön kehittäminen
- toimitilahallinnon ja yhteisten hallintopalvelujen hoito ja kehittäminen
- hallinnollisten hankintojen tekeminen
- ELY-kirjanpitoyksikön sisäinen tarkastus.

TAHE koostuu neljästä ryhmästä: talousryhmä, henkilöstöryhmä, hankinta- ja toimitilahallintoryhmä sekä sisäisen tarkastuksen ryhmä. (Etelä-Savon ELY-keskus 2013, 41.)

Osa ELY-keskusten omista taloushallinnon tehtävistä, kuten juokseva kirjanpito hoidetaan ELY-keskusten omissa hallintoyksiköissä. Esimerkiksi palkanlaskennan hoitaa Palkeet, mutta palkanlaskentaan liittyvät työajanseurannat kootaan ja kerätään ELY-keskusten omissa talous- ja henkilöstöhallinnon yksiköissä.

Opinnäytetyön seuraavassa luvussa käsitellään rinnakkain keskeisintä valtion tilinpäätöstä säätelevää lainsäädäntöä, eli asetusta valtion talousarviosta sekä uudistuneen tilinpäätöksen tietoja.

3 UUDISTUNEEN TILINPÄÄTÖKSEN TIEDOT

Asetus valtion talousarviosta (1243/1992) säätelee valtion talousarvion laatimista, suunnittelua ja toimeenpanoa valtion talousarviolain (423/88) pohjalta. Lisäksi talousarvioasetuksessa säädellään mm. valtion kirjanpitoyksiköiden maksuliikenteestä, kirjanpidosta, tuloksellisuudesta, johdon laskentatoimesta ja muusta seurannasta, tilinpäätöksestä sekä sisäisestä valvonnasta.

Tässä luvussa keskitytään opinnäytetyön rajauksen mukaisesti talousarvioasetuksen 8. luvun (600/1997) pykäliin, joissa säädellään valtion kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöstä. Esimerkiksi talousarvion ulkopuolisten rahastojen tilinpäätöstä koskevia erillisiä säädöksiä talousarvioasetuksen 8. luvusta ei tässä käsitellä.

Talousarvioasetuksen vaatimuksia verrataan Etelä-Savon ELY-keskuksen tilinpäätöksen antamiin tietoihin. Tavoitteena on tutkia, antaako uudistunut yhteinen tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot jokaisen ELY-keskuksen taloudesta ja toiminnasta.

ELY-keskusten vanha tilinpäätösmalli oli käytössä tilikausina 2010-2011. Vanhan mallin mukaisesti jokainen ELY-keskus laati oman itsenäisen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen ja raportoi ne Valtiokonttorille.

Tilikauden 2012 tilinpäätös tehtiin ensimmäistä kertaa yhteisesti kaikille 15 ELY-keskukselle. ELY-keskusten omat taloushallintoyksiköt toimittivat TAHE-yksikölle tarvittavat tiedot tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen kokoamista varten. Kun tilinpäätös ja toimintakertomus olivat valmiita, TAHE-yksikkö tallensi tiedot raportointipalvelu Netraan.

Valtion talousarvioasetuksen 8. luku säätelee valtion kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöksen toteutusta ja raportointia. Talousarvioasetuksen 8. luvun 61 §:n mukaan valtion kirjanpitoyksiköiden tilinpäätökset tulee laatia yhtenäisellä tavalla. Tämä on toteutunut ELY-keskuksissa jo aiemmilla tilikausilla.

Talousarvioasetuksen 8. luvun 62 §:ssä todetaan, että Valtiokonttori antaa tarvittavat määräykset tilinpäätösten toimittamistavoista sekä lisäksi tarvittavat

lisäohjeet kirjanpitoyksikköjen tilinpäätöksistä ja niiden liitteistä. Lisäksi 62 §:ssä todetaan, että asetuksen säännöksistä voi tilinpäätöksessä poiketa vain valtiovarainministeriön erityisluvalla yksittäistapauksessa. Talousarvioasetuksen 8. luvun 63-65b §:t määrittelevät valtion kirjanpitoyksikön sisällön. Valtion kirjanpitoyksikön tulee laatia tilinpäätös jokaiselta varainhoitovuodelta. 63 §:n säättämä kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen sisältö on seuraava:

1. Toiminnallista tuloksellisuutta ja sen kehitystä sekä vaikutuksia yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykseen kuvaava toimintakertomus
2. Talousarvion toteutumista kuvaava talousarvion toteutumalaskelma
3. Tuottoja ja kuluja kuvaava tuotto- ja kululaskelma
4. Tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaava tase
5. Liitteenä ilmoitettavat tiedot (liitetiedot).

Sisällöllisesti Etelä-Savon ELY-keskuksen tilinpäätös vuodelta 2012 noudattaa yllä mainittua jakoa. Tilinpäätöksen rakenne on esitetty kuviossa 4.



Kuvio 4. Etelä-Savon ELY-keskuksen tilinpäätöksen rakenne.

Tilinpäätös sisältää omina lukuinaan toimintakertomuksen, talousarvion toteumalaskelman, tuotto- ja kululaskelman, taseen sekä liitetiedot luetellussa järjestyksessä. Edellä mainittuja tilinpäätöksen osia käsitellään seuraavaksi tarkemmin.

3.1 Toimintakertomus

Toimintakertomuksen tulee talousarvioasetuksen mukaan kuvata kirjanpitoyksikön toiminnallista tuloksellisuutta ja sen kehitystä sekä yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitystä. 65 §:ssä säädetään tarkemmin kirjanpitoyksikön toimintakertomuksesta. Tilinpäätökseen kuuluvan toimintakertomuksen tulee sisältää seuraavat osiot:

- Johdon katsaus (toimintaan ja tuloksellisuuteen)
- Toiminnallisen tehokkuuden tiedot
- Tuotos- ja laadunhallinnan tiedot
- Henkisten voimavarojen hallinnan tiedot
- Siirto- ja sijoitusmenojen vaikuttavuustiedot
- Tilinpäätösanalyysi
- Sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma
- Arviointien tulokset
- Takaisinperintää koskevat yhteenvetotiedot.

Seuraavaksi käsitellään Etelä-Savon ELY-keskuksen tilinpäätöksen toimintakertomuksen luvut ja niiden tarjoamat tiedot.

Etelä-Savon ELY-keskuksen tilinpäätöksessä johdon katsaus on lyhyt, kahden sivun mittainen. ELY-keskusten tilinpäätösohjeessa on ohjeistettu johdon katsauksen pituudeksi 1-2 sivua. Johdon katsauksen tekivät ELY-keskusten ylijohtajat yhteistyössä, ja laatimista koordinoi ohjeistuksen mukaisesti Etelä-Savon ELY-keskuksen ylijohtaja.

Lyhyeen katsaukseen on yritetty sisällöllisesti mahdollistaa mahdollisimman paljon tietoa ELY-keskusten eri vastuualueilta. Ottaen huomioon, että ELY-keskusten vastuualueet ovat kovin erilliset (elinkeino, liikenne ja ympäristö), olisi johdon katsauksen voinut jakaa näiden vastuualueiden mukaisesti osioihin. Toteutetun johdon katsauksen tieto on hieman pirstaleista ja eri vastuualueisiin liittyvästä tiiviistä tietopaketesta siirrytään ilman johdatusta seuraavaan (esimerkiksi työmarkkinatilanteesta sademääriin).

Johdon katsauksen on toki tarkoituskin olla lyhyehkö ja tiivis tietopaketti, mutta jako eri vastuualueisiin olisi voinut auttaa lukijaa tiedon hahmottamisessa myös muun tilinpäätöksen osalta. Johdon katsauksessa esiteltiin lisäksi paljon numeerista tilastotietoa, jonka olisi voinut jakaa enemmän sanalliseksi asiakirjan tässä osassa. Tarkka tilastotieto esitetään kuitenkin tilinpäätöksessä myöhemmin.

Etelä-Savon ELY-keskuksen tilinpäätöksen toimintakertomuksessa käsitellään seuraavaksi toiminnan vaikuttavuutta. Vaikuttavuustiedot on ensin kuvattu taulukoin ja sen jälkeen ELY-keskuksittain myös sanallisesti. Osaa tiedoista ei saatu tilinpäätöksen valmistumiseen mennessä käyttöön, joten tietoja on raportoitu myös aiemmalta tilikaudelta. Tämä vaikeuttaa tietojen vertailtavuutta. Taulukot, joissa tiedot on esitetty numeerisesti, ovat melko raskaita lukea (kolme vaakasuuntaista sivua). Taulukoissa on kuitenkin esitetty kaikkien 15 ELY-keskuksen vaikuttavuustiedot, joten tämä on ymmärrettävää.

Taulukoiden jälkeen on tietoja avattu sanalliseen muotoon ELY-keskuksittain. ELY-keskukset esitetään ELY-asetuksessa luetellussa järjestyksessä: Uusimaa, Varsinais-Suomi, Satakunta, Häme, Pirkanmaa, Kaakkois-Suomi, Etelä-Savo, Pohjois-Savo, Pohjois-Karjala, Keski-Suomi, Etelä-Pohjanmaa, Pohjanmaa, Pohjois-Pohjanmaa, Kainuu sekä Lappi. ELY-keskusten tietojen jälkeen esitellään vastaavia tietoja myös ELY-keskusten erillisyksiköiden sekä yhteisten yksiköiden osalta. Erillisyksiköt toimivat omana yksiköinä ja niillä on omat johtajat. Esimerkiksi tilinpäätöksen koonnut TAHE-yksikkö on ELY-keskusten yhteinen erillisyksikkö.

ELY-keskusten osalta annettavat tiedot on jaoteltu osittain samoin ja osittain eri alaotsikoiden alle. Käytetyt alaotsikot ovat vaikuttavuustietojen seurantaindikaattoreiden painopistealueita: alueen elinvoimaisuus, elinkeinoelämän menestystekijät sekä väestön hyvinvointi. Lisäksi jotkut ELY-keskukset ovat lisänneet alaotsikon toiminnan vaikuttavuus. Tiedot otsikoiden alla ovat melko vaihtelevia. Tämä selittyy osittain sillä, että osassa ELY-keskuksia ei ole kaikkia vastuualueita. Toisaalta tässä oltaisiin voitu ohjeistaa ELY-keskuksia tarkemmin tietojen sisällöstä ja esitystavasta, jotta vertailtavuus eri ELY-keskusten välillä olisi helpompaa.

Esitetyt tiedot ovat tässä sanallisessa osassa melko toteavia, eikä syitä ja seurauksia juurikaan analysoida. Myös Valtiontalouden tarkastusvirasto (myöhemmin VTV) peräänkuulutti syiden pohtimista arvioidessaan tilinpäätöstä.

Talousarvioasetuksen 8. luvun 65 §:ssä säädetään, että tuotos- ja laadunhallinnan tiedoista tulee esittää ”suoritteiden määrää ja aikaansaatuja julkishyödykkeitä koskevat tärkeimmät tiedot sekä palvelukykyä, suoritteiden ja julkishyödykkeiden laatua ja niiden kehitystä koskevat tärkeimmät tiedot samoin kuin selvitys toiminnan vaikutuksista yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykseen”. Etelä-Savon ELY-keskuksen toimintakertomuksen toiminnallista tehokkuutta esittelevä osio on jaettu kolmeen osaan:

- Toiminnan taloudellisuus ja tuottavuus
- Maksullisen toiminnan tulos ja kannattavuus
- Yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuus.

Toiminnan taloudellisuutta ja tuottavuutta esitellään 25 viiden avainsuoritteen avulla. Avainsuoritteina on esitetty ne suoritteet, joiden tuottamiseen on käytetty eniten työaikaa ELY-keskuksissa edeltävällä tilikaudella 2011. Vuoden 2012 tuottavuustietoja ei ollut saatavilla vielä tilinpäätöstä tehdessä, joten tilinpäätöksessä oli pakko raportoida edeltävän tilikauden tietoja.

Tässä tilinpäätöksen osassa esitellään suoritteiden määrät perustuen vuoden 2011 tietoihin, sillä vuoden 2012 tietoja ei ollut saatavilla tilinpäätöstä tehtäessä. Tämä vaikeuttaa tietojen vertailtavuutta. TE-toimistoille ei ole määritetty avainsuoritteita, joten tässä tilinpäätöksen osassa esitellään vain ELY-keskusten suoritteet.

Lisäksi esitellään suoritteiden laatua ja ELY-keskusten palvelukykyä. Tiedot pohjautuvat eri ELY-keskuksissa tehtyihin asiakastytytyväisyystutkimuksiin ja muuhun asiakaspalautteeseen. Tiedot on esitelty ELY-keskuksittain. Suoritteiden laatua ja palvelukykyä esitellään myös TE-toimistojen osalta.

Talousarvioasetuksen 65 §:ssä säädetään, että henkisten voimavarojen hallinnan tietojen tulee sisältää ”tärkeimmät tiedot henkilöstömäärästä, henkilöstön rakenteesta eri tehtäväryhmissä, henkilöstökuluista ja niiden rakenteesta ja

työhyvinvoinnista sekä niiden kehityksestä samoin kuin osaamisen ja muun aineettoman pääoman kehityksestä sekä toimintojen ja palveluiden uusiutumisesta”. Etelä-Savon ELY-keskuksen toimintakertomuksessa esitetään hyvin perustietoja ELY-keskusten henkilöstöstä (määrä ja rakenne). Lisäksi osiossa käsitellään työhyvinvointia erilaisten mittareiden avulla. Erillisessä luvussa käsitellään lisäksi TE-toimistojen henkilöstöä.

Vain osasta ELY-keskuksia kerrottiin henkilöstön määrästä sanallisesti ja arvioitiin syitä määrän muutokseen. Nämä tiedot olisi voinut esittää yhtenäisemmin ELY-keskusten osalta, tai todeta tässä kohdassa mikäli muutosta ei ollut ollut.

Samoin henkilöstön rakennetta, ikäjakaumaa ja koulutusastetta avattiin vain muutamien ELY-keskusten osalta sanallisesti. Numeeriset tiedot esitettiin taulukoissa ELY-keskusten osalta yhteisesti. Syitä siihen, miksi muutamia ELY-keskuksia oltiin esitelty sanallisesti ja toisia ei, ei eritelty. Tästä jäi mielikuva, että tilinpäätökseen oli kirjattu sanallista analyysia niiden ELY-keskusten osalta, jotka olivat tiedot vapaaehtoisesti tarjonneet. Ohjeistusta näiltä osin voisi täsmentää, jotta tiedot saataisiin esitettyä tasapuolisesti ja yhtenäisesti. Tämä lisäisi tilinpäätöksen luottavuutta ja helpottaisi tietojen alueellista vertailua.

Työhyvinvointia käsiteltiin lyhyesti, lähinnä VMBaron tulosten pohjalta. VMBaro on henkilöstökyselyjärjestelmä, jonka valtiovarainministeriö tarjoaa ilmaiseksi valtion organisaatioille. ELY-keskuksissa VMBaro-kysely toteutetaan vuosittain. Tilinpäätöksessä esiteltiin VMBaron tuloksista ELY-keskusten keskiarvot kokonaistyytyväisyysindeksistä sekä johtajuusindeksistä, osaamisen johtamisindeksistä ja työhyvinvointi-indeksistä. ELY-keskuskohtaiset indeksit ja sanallinen lyhyt analyysi esitettiin vain seitsemän ELY-keskuksen osalta. Nämäkin tiedot olisi voinut esittää jokaisen ELY-keskuksen osalta analysoiden samalla lyhyesti syitä indeksien muutokseen.

Toimintakertomuksen tässä osassa esiteltiin lisäksi lyhyesti lähtövaihtuvuutta, sairauspoissaoloja sekä koulutuspäiviä. Kokonaisuutena toimintakertomuksen luku 1.5 on hieman hajanainen, koska kaikkia tietoja ei ole esitelty jokaisen ELY-keskuksen osalta. Luottavuuden ja tiedonvälityksen kannalta olisi oleellista, että

tiedot esitettäisiin joko vain yhteisesti ELY-keskusten keskiarvoina tai jokaisen ELY-keskuksen osalta erikseen ja sanallisesti. Nyt jokaisessa osiossa esitettiin yhteiset tiedot, mutta vain osasta ELY-keskuksia erikseen.

Osaamista ja aineetonta pääomaa käsiteltiin toimintakertomuksessa lyhyesti, lähinnä investoitujen euromäärien näkökulmasta. Tiedot olivat osittain päällekkäisiä aiempien tietojen kanssa, minkä voisi ottaa tulevissa tilinpäätöksissä huomioon.

Talousarvioasetuksen 8. luvun 65 §:ssä säädetään, että toimintakertomuksessa tulee esittää ”arviointi sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä sekä sen perusteella laadittu lausuma sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisimmista kehittämistarpeista”. Etelä-Savon ELY-keskuksen sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumassa on esitetty kaikki vaaditut tiedot. Lausumassa avataan kattavasti vuoden 2012 kehittämiskohteet sekä tavoitteiden saavuttamiseksi toteutetut toimenpiteet. Myös vuoden 2013 kehittämiskohteet ja suunnitellut toimenpiteet on esitelty. Lausuman lopuksi todetaan, että Etelä-Savon ELY-keskuksen sisäinen valvonta ja riskienhallinta täyttää talousarvioasetuksen 9. luvun 69 §:ssä sisäiselle valvonnalle asetetut tavoitteet.

Talousarvioasetuksen 8. luvun 65 §:ssä säädetään, että toimintakertomuksessa on esitettävä ”yhteenveto havaituista valtion tai sen vastuulla oleviin varoihin liittyvistä väärinkäytöksistä ja rikoksista sekä esitutkinnasta ja oikeudenkäynneistä samoin kuin muista väärinkäytösten ja rikosten vuoksi käynnistetyistä menettelyistä”. Etelä-Savon ELY-keskuksen tilinpäätöksessä on esitetty yhteenveto havaituista väärinkäytöksistä yhteisesti kaikkien ELY-keskusten osalta.

Talousarvioasetuksen 8. luvun 65 §:ssä säädetään myös, että toimintakertomuksen osana tulee esittää ”valtionapuviranomaisena tai muuna valtion rahoitusta myöntävänä viranomaisena toimivassa virastossa ja laitoksessa [...] yhteenveto valtiontukien tai rahoituksen varojen takaisinperinnöistä”. Yhteenveto takaisinperintäpäätöksistä on esitetty Etelä-Savon ELY-keskuksen tilinpäätöksessä ensin yhteisesti rahastoittain eriteltynä. Seuraavaksi

toimintakertomuksessa on myös yhteenveto kaikista takaisinperintäpäätöksistä ELY-keskuksittain eriteltynä.

ELY-keskusten tilinpäätöksen tilinpäätösanalyysissä käsitellään ensimmäiseksi talousarvion toteutumista. Alussa todetaan, että jokainen ELY-keskus on ensin itse tehnyt oman analyysin, joiden perusteella tilinpäätöksessä esitetty yhteinen analyysi on laadittu. Myös tuotto- ja kululaskelmasta on tehty yhteinen analyysi ELY-keskusten omiin laskelmiin pohjautuen.

Talousarvioasetuksen vaatimat tiedot siirtomäärärahoista sekä valtuuksista on annettu. Talousarvion toteutuminen on esitetty numeerisesti tarkalla tasolla, mutta varsinaista analysointia on kuitenkin vähemmän. Osiossa voisi avata enemmän talousarvion eri osien toteutumisen syitä ja seurauksia.

Tuotto- ja kululaskelman muutoksia ja sisältöä on avattu sanallisesti, mutta myös tässä osiossa voisi olla enemmän analyysia siitä, mikä muutoksiin on syynä. Joiltain osilta syyt on kuitenkin avattu. Varsinainen tuotto- ja kululaskelma on myöhemmin tilinpäätöksessä esitetty Etelä-Savon ELY-keskuksen osalta, ja muiden ELY-keskusten tiedot sisältyvät tähän laskelmaan (ne ovat Etelä-Savon ELY-keskuksen kirjanpitoyksikön alaisia virastoja).

Tilinpäätösanalyysissä on avattu myös taseen omaisuuseriä sanallisesti. Suurelta osin omaisuuserien arvo ja muutos edelliseen vuoteen verrattuna on vain todettu, mutta syitä muutokseen ei ole avattu. Käyttöomaisuuden osalta muutoksen syy oli kuitenkin kerrottu. Myös käteiskassojen lopettaminen perusteltiin kattavasti.

3.2 Talousarvion toteumalaskelma sekä tuotto- ja kululaskelma

Talousarvioasetuksen 8. luvun 64 §:ssä säädetään, että talousarvion toteumalaskelmassa on esitettävä tiedot siirtomäärärahoista sekä valtuuksista ja niiden käytöstä aiheutuneista menoista. Talousarvion toteumalaskelma, tuotto- ja kululaskelmat sekä tase määrätään laadittavaksi valtiovarainministeriön ohjeiden mukaisesti. Tilinpäätöksen talousarvion toteumalaskelmat sekä tuotto- ja kululaskelmat on laadittu ohjeiden mukaisesti Etelä-Savon ELY-keskuksen tilinpäätökseen.

3.3 Tase

Talousarvioasetuksen 8. luvun 66 § määrittelee, että taseeseen tulee ottaa erillisinä omaisuuserinä kirjanpitoyksikön hallinnassa oleva kansallisomaisuus, käyttöomaisuus, vaihto-omaisuus ja rahoitusomaisuus.

Kansallisomaisuutta voi olla esimerkiksi valtion omistuksessa oleva luonnonperintökohde, jonka omistuksen ensisijaisena tarkoituksena on sen säilymisen turvaaminen. Käyttöomaisuuden, vaihto-omaisuuden ja rahoitusomaisuuden määritelmät ovat samankaltaiset kuin yksityisessä liiketoiminnassa. Käyttöomaisuutta ovat esineet, erikseen luovutettavissa olevat oikeudet (esimerkiksi patentit) ja muut hyödykkeet, joiden käyttöaika on yhtä varainhoitovuotta pidempi. Vaihto-omaisuutta ovat luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet ja rahoitusomaisuutta taas rahat ja saamiset.

Talousarvioasetuksen 8. luvun 66a §:n mukaan taseeseen vastaaviin tulee merkitä riittävästi eriteltyinä käyttöomaisuuden ja kansallisomaisuuden hankinta- ja muiden menojen poistamaton osa sekä arvostuserät. Myös vaihto-omaisuuden aktivoituneet hankintamenot ja rahoitusomaisuus eritellään taseeseen vastaaviin. Taseen vastattaviin merkitään yksityisiä yrityksiä vastaavasti oma pääoma, varaukset, arvostuserät sekä vieras pääoma. Vieras pääoma tulee jaotella pitkä- ja lyhytaikaisiin velkoihin (pitkäaikaiset velat erääntyvät maksettavaksi vuoden tai pidemmän ajan kuluttua). Mikäli kirjanpitoyksiköllä on velkaa ja saamista samalle taholle, tulee saamiset ja velat kuitenkin ilmoittaa taseessa erikseen.

Talousarvioasetuksen 8. luvun 66a §:ssä määritellään omaisuuden hankintameno, siihen luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Mikäli kiinteiden menojen määrä on olennainen hankintamenoon nähden, voidaan myös hyödykkeen osuus hankintaan ja valmistukseen kohdistuvista kiinteistä menoista laskea mukaan hankintameno. Tarkemmat määräykset hankintamenon määrittelystä antaa Valtiokonttori.

Tase-erien arvostamisesta säädetään talousarvioasetuksen 8. luvun 66c §:ssä. Saamiset merkitään taseeseen nimellisarvoon (kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon). Rahoitusomaisuus merkitään hankintamenon suuruusena tai

todennäköisen luovutushinnan määräisenä, mikäli todennäköinen luovutushinta on hankintamenoa alempi. Velat merkitään niiden nimellisarvolla (oikaistuna velan ottamisen yhteydessä syntyneellä emissiovoitolla tai -tappiolla). Mikäli velka on sidottu indeksiin tai vastaavaan vertailuperusteeseen, velka merkitään taseeseen muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen arvoon, mikäli arvo on nimellisarvoa korkeampi. Ulkomaanrahan määräiset saamiset, velat ja sitoumukset muunnetaan euromääräiseksi käyttäen varainhoitovuoden viimeistä Euroopan keskuspankin julkaisemaa kurssia (ellei saamista, velkaa tai sitoumusta olla sopimuksin sidottu tiettyyn kurssiin).

Talousarvioasetuksen 8. luvun 66d §:ssä säädetään omaisuuden arvonkorotuksista. Arvonkorotus valtion kirjanpitoyksikön tilinpäätöksessä toimii samoin kuin yksityisten yritysten tilinpäätöksessä, eli arvonkorotuksen voi tarvittaessa tehdä maa- tai vesialueen, rakennuksen, arvopaperin tai niihin verrattavan omaisuuden arvoon. Arvonkorotus voidaan tehdä, mikäli omaisuuden todennäköinen luovutushinta on pysyvästi hankintamenoa korkeampi. Mikäli arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se tulee perua.

Talousarvioasetuksen 8. luvun 66e §:ssä säädetään valtion kirjanpitoyksikön tase-erittelyiden sisällöstä. Tase-erittelyssä luetteloidaan yksityiskohtaisesti varainhoitovuoden päättyessä kirjanpitoyksikön hallinnassa olleet omaisuuserät, sekä niissä tapahtuneet lisäykset ja vähennykset, jotka on aktivoitu taseeseen. Tase-erittelyt tulee päivätä ja laatijoiden täytyy vahvistaa ne allekirjoituksella. Mikäli tase-erittely on tehty koneellisesti, se varmennetaan tunnuksella joka ilmaisee laatijan ja merkinnän tekohetken.

Jaksottamisesta tuotto- ja kululaskelmassa sekä taseessa säädetään, että varainhoitovuoden tulot kirjataan tuotoiksi, ja niistä voidaan vähentää kuluina ne menot joita vastaava suorite on luovutettu. Myös ne menot, joista ei todennäköisesti enää saada vastinetta sekä menetykset voidaan vähentää varainhoitovuoden tuotoista. Mikäli laajuudeltaan merkittävän suoritteen luovutuksesta kertyvästä tulosta on kohdennettu varainhoitovuoden tuloksi vain luovutuksen vaihetta tai suoritteen valmiusastetta vastaava osa, tulee luovutus jaksottaa luovutuksen vaiheen tai valmiusasteen perusteella. Valtion

kirjanpitoyksikön tulee noudattaa samaa perustetta kaikkien varainhoitovuoden tulojen kirjaamisessa tuotoiksi.

Talousarvioasetuksen 8. luvun 66g §:ssä säädetään, että jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan taseeseen varainhoitovuoden päättyessä. Mikäli vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on hankintamenoa pienempi, erotus tulee kirjata kuluksi. Käyttöomaisuuden ja kansallisomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan kuluksi suunnitelman mukaisilla poistoilla vaikutusaikanaan (samoin myös muut aktivoidut pitkäaikaiset menot).

Varainhoitovuoden tuotoista vähennetyt kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden poistot tulee eritellä tuotto- ja kululaskelmassa tai taseessa. Lisäksi suunnitelman mukaisten poistojen perusteet ja niiden muutokset tulee selvittää kirjallisesti, ja selvitykset on liitettävä tase-erittelyihin. Tarkemmat määräykset poistoista ja poistosuunnitelmien laatimisesta sekä jaksottamisesta antaa Valtiokonttori.

Etelä-Savon ELY-keskuksen tase on laadittu talousarvioasetuksen ja Valtiokonttorin ohjeiden mukaisesti. Tase on Etelä-Savon ELY-keskuksen, ja muut ELY-keskukset sisältyvät taseeseen kirjanpitoyksikön alaisina virastoina. Tällöin se antaa oikeat ja riittävät tiedot jokaisen ELY-keskuksen osalta.

3.4 Tilinpäätöksen liitetiedot

Talousarvioasetuksen 8. luvun 66h §:ssä määritellään, mitä liitteitä valtion kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen tulee sisältää. Vaaditut liitteet on esitetty alla taulukossa 1.

Taulukko 1. Tilinpäätöksen liitteet.

TILINPÄÄTÖKSEN LIITTEET
Tiedot tilinpäätöksen laatimisessa noudatetuista periaatteista, arvostusperiaatteista ja perusteista, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset erät euroiksi
Tiedot tilinpäätöksen vertailtavuuteen edellisen vuoden tilinpäätökseen vaikuttavista seikoista
Talousarvion toteutumalaskelmaa täydentävä laskelma nettobudjetoiduista tuloarvioista ja määrärahoista
Tiedot arviomäärärahojen ylityksistä sekä tiedot peruutetuista siirretyistä määrärahoista
Henkilöstökulujen erittely
Selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista
Selvitys kansallis- ja käyttöomaisuuden sekä muiden pitkävaikutteisten menojen poistoista tase-erien mukaan eriteltynä
Erittely rahoitustuotoista ja -kuluista
Erittely viraston ja laitoksen valtion talousarviotaloudesta myöntämistä, varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista lainoista
Selvitys viraston ja laitoksen hallinnassa olevista erilaisista osakkeista ja osuuksista sekä muista osakkeisiin rinnastettavista arvopapereista samoin kuin viraston ja laitoksen tekemistä oman pääoman ehtoisista sijoituksista
Selvitys taseen rahoituseristä sekä viraston ja laitoksen hoidossa olevasta valtion talousarviotalouden velasta ja sen muutoksista
Erittely viraston ja laitoksen myöntämistä, varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista valtiontakauksista, valtiontakuista ja muista valtion vastuista
Erittely kirjanpitoyksikön taseeseen sisältyvistä rahastoiduista varoista
Erittely kirjanpitoyksikön taseeseen sisällyttämättömistä, viraston ja laitoksen hallinnoimista rahastoiduista varoista, säätiöistä ja yhdistyksistä
Valtiovarainministeriön määräämät selvitykset
Muut oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarpeelliset täydentävät tiedot

Etelä-Savon ELY-keskuksen tilinpäätöksen liitetiedot on koottu täsmällisesti talousarvioasetuksen vaatimusten mukaisesti, eikä tietojen esitystavassa ole huomautettavaa.

3.5 Aikataulu ja tilinpäätöksen hyväksyntä

Talousarvioasetuksen 8. luvun 63 §:ssä myös määritellään aikataulu tilinpäätöksen laatimiselle: tilinpäätös tulee laatia ja toimittaa Valtiokonttoriin viimeistään varainhoitovuotta seuraavan maaliskuun 15. päivänä.

Kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen hyväksyy kunkin viraston päällikkö omalta osaltaan. Etelä-Savon ELY-keskuksen uudistuneen tilinpäätöksen tiedot hyväksytettiin kunkin ELY-keskuksen ylijohtajalla heidän omien virastojensa osalta allekirjoituksin. Tilinpäätös toimitettiin Valtiokonttoriin ajoissa.

3.6 Johtopäätökset ja kehittämisehdotukset

Tutkimuksen ensimmäinen tutkimustavoite oli selvittää, antaako Etelä-Savon ELY-keskuksen uudistunut tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot jokaisen ELY-keskuksen osalta. Tilinpäätöksessä on annettu kaikki talousarvioasetuksen 8. luvun vaatimat tiedot. Osa tiedoista on esitetty ELY-keskuksittain eriteltynä, ja osa on esitetty vain Etelä-Savon ELY-keskuksen osalta. Jälkimmäisissä tapauksissa muut ELY-keskukset sisältyvät annettuihin tietoihin kirjanpitoyksikön alaisina virastoina. Tilinpäätöksen toimintakertomus olisi johdonmukaisempi, mikäli kerrottaisiin tapauskohtaisesti syyt tietojen esittämiseen yhteisesti tai ELY-keskuksittain eriteltynä. Mikäli tiedoissa tai niihin vaikuttavissa tekijöissä on selkeitä alueellisia eroja, myös sitä olisi hyvä analysoida tietojen esittelyn yhteydessä.

VTV arvioi tilintarkastajan väliraportissa sekä tilintarkastuskertomuksessa Etelä-Savon ELY-keskuksen tilinpäätöstä. Tilintarkastuksessa todettiin joitain puutteita määrärahojen käytössä, mutta myös tilinpäätöksen tiedoissa. Etelä-Savon ELY-keskuksen tilinpäätöksen tilintarkastuskertomuksessa vuodelta 2012 VTV toteaa seuraavaa:

Koska maksullisen toiminnan laskelmiin sisältyy olennaista epävarmuutta, yhteisrahoitteisen toiminnan laskelmasta puuttuu tuottoja ja kustannuksia ja taloudellisuus- ja tuottavuustietojen analysoinnissa on puutteita, ei toiminnallisesta tehokkuudesta esitettyjä tietoja voida pitää oikeina ja riittävinä.

Numeerisen tiedon sijaan pitäisi siis selvittää enemmän syitä ja seurauksia. Tähän myös opinnäytetyön tutkimuksen osana tietoja tutkittaessa kiinnitti helposti huomiota. Tietoja oli annettu ja myös esimerkiksi muutos edellisen vuoden tietoihin oli esitetty, mutta analyysia syistä ei oltu tarjottu.

Jotkin toimintakertomuksen osat olivat selkeästi koottu suoraan käyttäen ELY-keskusten itse toimittamia tekstejä. Tämä aiheutti vaihtelua esitetyissä tiedoissa, kaikkien ELY-keskusten osalta ei oltu käsitelty samoja tietoja tai tietoja oltiin käsitelty epäjohdonmukaisesti toisiin ELY-keskuksiin nähden. Tietojen kokoamista ja muotoa voisi yhdenmukaistaa entisestään tarkemman ohjeistuksen, valmiiden dokumenttipohjien/-lomakkeiden tai sähköisen raportointijärjestelmän avulla.

ELY-keskuksissa kerätään väärinkäytöstietoja reaaliaikaisesti, joten vuodenvaihteen työmäärää voisi tasoittaa raportoimalla ja kokoamalla nämä tiedot jo aiemmin tilinpäätöstä varten. Tätä helpottaisi sähköinen raportointijärjestelmä, johon ELY-keskukset voisivat raportoida tietoja sitä mukaa, kun niitä kerätään ja tilastoidaan vuoden aikana.

Sähköisen raportointijärjestelmän käyttöönotto parantaisi sekä tietojen yhdenmukaisuutta että tietojen raportoinnin aikataulua ja täten myös luotettavuutta (mikäli tiedot raportoidaan reaaliaikaisesti, niiden keräys ei ruuhkaudu vuodenvaihteen tilinpäätöskiireisiin ja tiedon voidaan olettaa olevan laadukkaampaa).

4 UUDISTUNEEN TILINPÄÄTÖSPROSESSIN ONNISTUMINEN

Tässä luvussa käsitellään ensin tilinpäätöstä koskeva kysely sekä sen kohderyhmät, kysymykset ja tulokset. Kyselytulosten jälkeen esitellään TAHE-yksikön johtajan haastattelusta saatu aineisto. Viimeisenä tässä luvussa esitellään kyselystä ja haastattelusta vedetyt johtopäätökset sekä prosessin kehittämisehdotukset. Opinnäytetyön tutkimusprosessin aikataulu on esitetty alla kuviossa 5.



Kuvio 5. Tutkimusprosessi.

TAHE-yksikkö toteutti ennen tätä opinnäytetyötä myös oman asiakastyytyväisyyskyselyn, jossa mitattiin numeerisesti ELY-keskusten henkilöstön tyytyväisyyttä TAHE-yksikön palveluihin edellisen tilikauden aikana. Asiakastyytyväisyyskyselyssä sivuttiin kuitenkin tilinpäätöstä vain lyhyesti yhdellä kysymyksellä. Kyselyssä ei myöskään ollut avoimia kysymyksiä, vain pelkästään numeerista arviointia.

4.1 Kyselyn tulokset

Osana tätä tutkimusta toteutettiin kysely tarkasti rajatulle kohderyhmälle. Kysely toteutettiin kesällä 2013. Kyselyn tavoitteena oli kartoittaa ELY-keskusten vastuuasemissa olevien henkilöiden tyytyväisyyttä uuteen tilinpäätösprosessiin asiakastyytyväisyyden näkökulmasta, sekä kartoittaa mahdollisia kehitystarpeita prosessiin liittyen.

Tämän opinnäytetyön kyselyyn oli tarkoitus saada myös avoimia vastauksia ja siten kvalitatiivista tietoa. Kyselyn kohderyhmä rajattiin ELY-keskusten vastuuhenkilöihin toimeksiantajan eli TAHE-yksikön toiveesta.

Kysely toteutettiin Webropol-kyselynä sähköpostitse. Kyselylinkki oli jokaiselle vastaajalle henkilökohtainen, mikä mahdollisti vain yhden vastauksen sähköpostiosoitetta kohden. Tämä parantaa kyselyvastausten luotettavuutta. Kyselyvastaukset käsiteltiin täysin anonymisti, eli vastaajien henkilöllisyys ei käy ilmi vastauksista.

Kysely lähetettiin 45 henkilölle. Kyselyyn saatiin vastausaikana 16 vastausta, eli vastausprosentti oli 36 %. Vastausprosenttiin vaikutti todennäköisesti kyselyn toteutuksen ajankohta, joka sijoittui kesälomakaudelle.

Kyselyn alussa kartoitettiin taustatietona vastaajan asema organisaatiossa. Vastausvaihtoehdot olivat kohderyhmän rajauksen perusteella johto, taloushallintoyksikkö tai muu. Vastaajista 11 oli johdon edustajia ja 5 taloushallintoyksiköistä.

Tilinpäätösprosessiin ja tilinpäätökseen liittyvät kysymykset jaoteltiin kolmen otsikon alle: Tilinpäätöksen ohjeistus, tilinpäätöksen aikataulu ja tilinpäätöksen sisältö. Lopuksi vastaajilta pyydettiin vielä avoimilla kysymyksillä mielipiteitä uudistuneen tilinpäätöstavan onnistumisista ja kehityskohteista sekä yleistä palautetta tilinpäätöksestä. Kysymykset on esitetty opinnäytetyön liitteessä 1.

Toimeksiantaja eli TAHE-yksikkö vastasi uudistuneen tilinpäätöksen ohjeistuksesta ELY-keskuksille. Kyselyssä haluttiin kartoittaa, oliko ohjeistus sisällöllisesti, saatavuudeltaan sekä aikataulultaan onnistunutta. Kun kysyttiin, saivatko vastaajat riittävästi ohjeistusta uudesta tilinpäätöksestä, vain kaksi vastaajaa vastasi kieltävästi. Kielteisesti vastanneet kertoivat tarkennusta kysyttäessä seuraavaa:

Keskeinen osa tilinpäätöstä on taloudellisuus ja tuottavuustietojen analysointi ja selvitykset poikkeamista suhteessa sovittuihin tavoitteisiin. Tilastotiedot ja yhteenvedot, jotka toimivat analyysin pohjana tulivat myöhässä ja siksi ohjeet siitä, miten ko. tilanteessa tuli menetellä, annettiin liian myöhään.

Ohjeet olisivat kaivanneet vielä täsmentämistä mm. väärinkäytöksiä ja takaisinperintöjä koskevaa osuutta on tulkittu nyt monella tavalla.

Suurin osa vastaajista oli kuitenkin tyytyväisiä ohjeistuksen sisältöön ja tarkennustoiveet koskivat yksittäisiä osa-alueita.

Vain yksi vastaaja olisi halunnut erillistä koulutusta uudesta tilinpäätöstavasta, koulutustavaksi vastaaja tarkensi verkkokoulutuksen. Erilliselle lisäkoulutukselle ei käytännössä siis olisi ollut tarvetta.

Suurempaa hajontaa esiintyi kysyttäessä, saivatko vastaajat tilinpäätösohjeistuksen käyttöönsä riittävän ajoissa. Kuusi vastaajaa sai mielestään ohjeet käyttöönsä liian myöhään, ja kymmenen sai ohjeistuksen mielestään riittävän ajoissa.

Seuraavaksi kysyttiin, tiedotettiin ko tilinpäätösohjeistuksen muuttamisesta riittävän selkeästi. Vastaajista 13 oli sitä mieltä, että tiedotus oli riittävän selkeää, mutta 3 vastaajan mielestä tiedotuksen olisi voinut hoitaa selkeämmin.

Kysyttäessä tarkennusta, vastaukset olivat:

Kaikki ohjeet olisi hyvä olla koottuna "yksiin kansiin" ja riittävän selkeästi. Nyt ohjeita oli eri asiakirjoissa ja tiedon löytäminen hankalaa.

Talousvastaavien infoissa olisi tullut painottaa enemmän mikä muuttuu.

Kieltävästi vastanneiden tarkennukset käsittelivät kaikki eri osa-alueita. Yllä esitettyjen vastausten lisäksi kolmas vastaus käsitteli ohjeistuksen aikataulua, tilinpäätöksen uutta laadintatapaa ei oltu vastaajan mielestä vahvistettu riittävän ajoissa.

Kun kysyttiin, etsivätkö vastaajat tietoa tilinpäätöksestä muista lähteistä kuin TAHE-yksikön tarjoamista ohjeista, vain neljä vastaajaa vastasi myöntävästi.

Esimerkkeinä lisäkysymykseen tarjottiin Valtiokonttorin internetsivut, Kirjanpitolautakunta ja Finlex. Kaikki neljä myöntävästi vastannutta vastasi hakeneensa tietoa Valtiokonttorin internetsivuilta.

Kyselyssä haluttiin kartoittaa tilinpäätöksen aikataulussa pysymistä, ajan riittämistä sekä uudistuneen tilinpäätöstavan vaikutusta työmäärään.

Ensimmäisenä kysyttiin, varattiinko vastaajan organisaatiossa riittävästi aikaa tilinpäätöksen tekemiseen asteikolla yhdestä viiteen (1=ei lainkaan riittävästi, 5=erittäin riittävästi). Kuviossa 6 on esitelty vastausten jakautuminen.

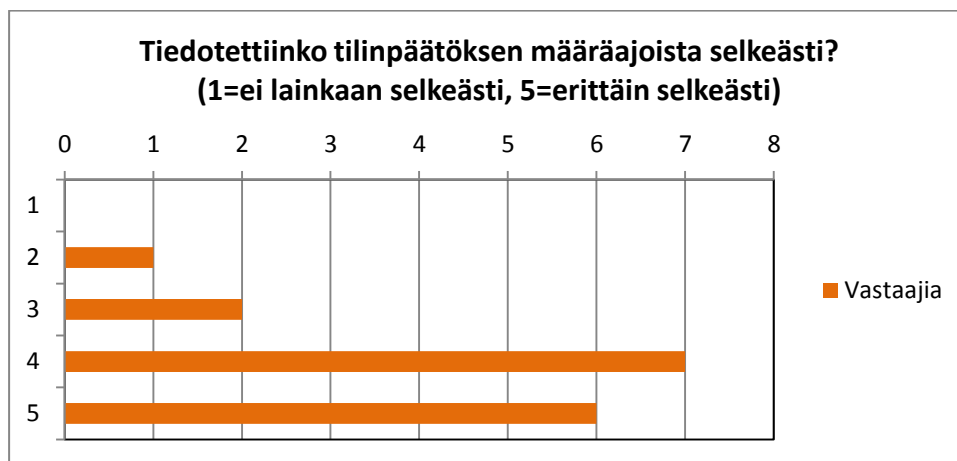
Organisaatiossa tilinpäätökseen varattuun aikaan oltiin pääasiassa tyytyväisiä.



Kuvio 6. Tilinpäätöksen kokoamiseen varattu aika.

Seuraavaksi kysyttiin, tiedotettiinko tilinpäätöksen määräajoista tarpeeksi selkeästi asteikolla yhdestä viiteen (1=ei lainkaan selkeästi, 5=erittäin selkeästi).

Kuviossa 7 esitellään vastausten jakautuminen. Suurin osa vastaajista oli sitä mieltä, että määräajoista oli tiedotettu selkeästi tai erittäin selkeästi.



Kuvio 7. Tilinpäätöksen määräajoista tiedottaminen.

Tilinpäätöksen valmistumiseen liittyen kysyttiin, saatiinko vastaajan organisaation tiedot tilinpäätöstä varten koottua määräajassa. Suurin osa (13 vastaajaa) oli sitä mieltä, että tiedot saatiin koottua ajoissa. Kolme vastaajaa vastasi kieltävästi, heiltä kysyttiin lisätietoja viivästymisen syistä. Kaikki kolme vastasivat, ettei kaikkia tarvittavia tietoja, kuten valtakunnallisesti koottavia tilastoja, saatu käyttöön ajoissa. Lisäksi yksi vastaaja mainitsi, ettei vastuunjako substanssitudon analysoinnissa ole vielä valmis kaikkien ELY-keskusten osalta, ja tämä vaikutti viivästymiseen.

Vastaajilta tiedusteltiin, miten he kokivat uudistuneen tilinpäätöstavan vaikuttaneen heidän omaan työmääräänsä. Tähän kysymykseen saatiin 13 vastausta. Neljä vastaajaa oli sitä mieltä, että työmäärä vähentyi edes hieman.

Kahdeksan vastaajaa oli sitä mieltä, että työmäärä ei vähentynyt lainkaan. Syyksi mainittiin esimerkiksi se, että vaikka työmäärä itsessään oli pienempi, oli sen tekemiseen aiempaa vähemmän aikaa. Tämä aiheutti kokonaisuutena sen, että ylitöitä jouduttiin tekemään ja kokonaiskuormitus pysyi samana. Yksi vastaaja kertoi, että kustannuslaskelmien taustalaskelmat teettivät tässä tilinpäätöksessä enemmän työtä kuin aiempina vuosina. Eräs vastaaja kritisoi tilinpäätöksen aikataulutusta seuraavasti:

Työmäärä oli aikaisempia vuosia pienempi, mutta aikataulun kiristyminen aiheutti sen, että ylitöitä oli kuitenkin tehtävä paljon. Lisäksi analysointivaihe osui hiihtoloma-aikaan, joten suuri osa vastuualueiden avainhenkilöistä oli lomalla.

Yksi vastaaja ei kommentoinut juurikaan nykytilaa, mutta kertoi oman näkemyksensä siitä, miten uudella prosessilla voitaisiin helpottaa työtaakkaa. Vastaaja totesi aiemminkin esiin tulleen aikatauluongelman, eli kaikkia analyysejä ja raportteja ei saada virastojen käyttöön ajoissa. Jos ne saataisiin luotettavina ja ajoissa käyttöön, yksittäisen viraston työmäärä vähenisi huomattavasti kun käytössä olisi keskitetysti tuotetut tiedot. Lisäksi vastaajan ehdotti, että työaikaan sidotut tehtäväkoodit ja kirjanpito seuranta tulisi olla kytkettynä asetettuihin tavoitteisiin, tällöin näiden tietojen analysointi olisi nykyistä helpompaa.

Kysyttäessä uudistuneen tilinpäätöstävän vaikutusta vastaajan koko organisaation työmäärään, vastaukset olivat myönteisempiä työmäärän vähenemisen suhteen. Eriäviäkin mielipiteitä kuitenkin löytyi:

Työtä lisää se, että prosessi on epäselvä ja osa tiedoista saadaan keskitetystä järjestelmästä aivan liian myöhään, jotta mitään kunnon analyysiä tuloksista voitaisiin tehdä. Koska talous- ja henkilöstöhallintoa on keskitetty, tämän pitäisi selvemmin näkyä työmäärän vähenemisenä alueilla, mutta näin ei todellakaan ole tapahtunut.

Kuormittavuus kasvaa aina tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa. Kuormittavuus kohdistuu tiettyyn pääosin ns. hallinnollista työtä tekevään henkilöryhmään, jota ollaan koko ajan vähentämässä ja kuormittavuus kasvaa edelleen, ellei järjestelmien kautta tuotettavia tietoja saada kehitettyä.

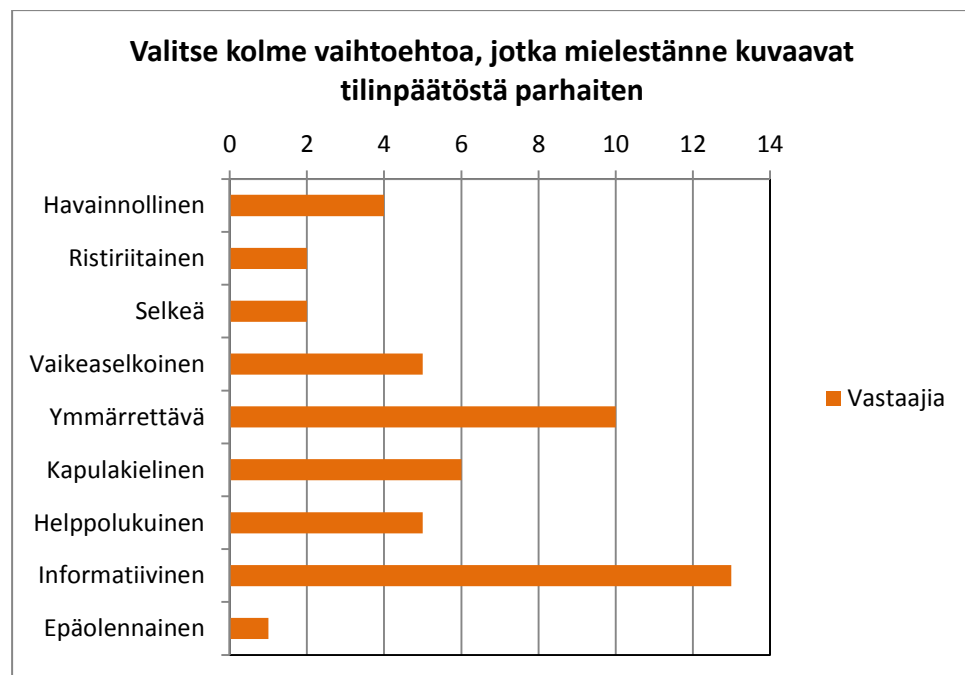
Kyselyssä haluttiin myös saada mielipiteitä ELY-keskusten vastuuhenkilöiltä siihen, oliko tilinpäätös sisällöllisesti hyödyllinen ja oliko uudistunut yhteinen tilinpäätös tiedoiltaan riittävä. Ensimmäisenä kysyttiin, oliko vastaaja tutustunut uuteen tilinpäätökseen. Vain yksi vastaaja vastasi kieltävästi, muut olivat tutustuneet asiakirjaan. Kieltävästi vastannut selitti syyksi sen, että hänelle riitti että sai oman osuutensa valmiiksi, eikä yhteisille tiedoille ole ollut tarvetta.

Kun kysyttiin, oliko vastaaja tutustunut tilinpäätökseen muiden, kuin oman organisaationsa osalta, vain viisi vastaajaa vastasi myöntävästi. Uudistuneen tilinpäätöksen tiedot koki hyödyllisiksi omassa työssään enemmistö vastaajista, 10 vastaajaa vastasi myöntävästi.

Seuraavaksi kysyttiin, oliko tilinpäätöksessä vastaajan mielestä oikeat ja riittävät tiedot heidän omasta organisaatiostaan. Vain yksi vastaaja vastasi kieltävästi. Kun kysyttiin, mitä tietoja hän olisi kaivannut lisää, hän olisi kaivannut pelkkien lukujen sijaan enemmän analysointia erojen syistä ja ELY-keskusten alueellisista eroista:

Analyyseja tulisi "peilata" ja suhteuttaa ELYjen alueelliseen tilanteeseen ja tulostavoitteisiin. Tilinpäätöksessä tarkasteltiin lähinnä lähinnä eri vuosien numeerisia tietoja ja niiden muutoksia. Enemmän olisi tullut tarkastella syitä poikkeamiin ja tuoda esille alueelliset olosuhteet ja suhdanteiden muutokset, jotka asioihin vaikuttivat.

Myös tilinpäätöksen kieli- ja ulkoasuun sekä rakenteeseen haluttiin tiedustella vastaajien mielipidettä. Vastaajia pyydettiin valitsemaan listasta kolme sanaa, jotka kuvaavat heidän mielestään tilinpäätöstä parhaiten. Vastaukset on esitetty kuviossa 8.



Kuvio 8. Tilinpäätöksen luettavuus.

Yllä esitellyistä vastauksista voidaan päätellä, että uudistunut tilinpäätös oli suurilta osin informatiivinen sekä ymmärrettävä. Kehitettävää kuitenkin on kapulakielen karsimisessa sekä yleisen selkeyden parantamisessa. Mikäli tiedot

kootaan suoraan jokaisen ELY-keskuksen toimittamista teksteistä, selkeää tekstiä voi olla vaikeaa saavuttaa. Tilinpäätöksen teksti voitaisiin vielä käydä läpi ja yhdenmukaistaa yhden yksikön tai henkilön toimesta, kun tiedot on koottu yksiin kansiin.

Kyselyn lopuksi pyydettiin vastaajilta avointa palautetta koko tilinpäätösprosessista. Tilinpäätösprosessissa onnistunutta oli vastaajien mielestä esimerkiksi työmäärää vähentävä laatimistapa ja keskitetty prosessi. Lisäksi onnistumisena koettiin keskinäisen tietojen vertailtavuuden paraneminen ja asioiden samanlainen tarkastelutapa. Useassa vastauksessa kiiteltiin lisäksi TAHE-yksikön toimintaa tilinpäätöksessä, vastaajien mielestä yksiköstä oli helppo kysyä tarvittaessa apua ja neuvoja tilinpäätöksen laadintaan. Positiivisena koettiin myös se, että TAHE-yksikkö otti vastuuta tilinpäätöksen toteutuksesta kaikkien ELY-keskusten osalta.

Kymmenen vastaajaa otti kantaa tilinpäätösprosessin kehittämiskohteisiin. Kehitettävää on usean vastaajan mielestä tietojen analysoinnin laadussa. Mietteitä herätti esimerkiksi se, miten tiedot saadaan analysoitua syvällisesti, kun tilinpäätös laaditaan keskitetysti eikä itse ELY-keskuksissa. Eräs vastaaja pohti, tarvitseeko analyysseja edes tehdä yksilöllisesti jokaiselle ELY-keskukselle, vai riittäisikö, että tietoja analysoidaan kokonaisuutena. Kaksi muuta vastaajaa taas oli sitä mieltä, että ELY-keskuksissa tulisi olla myös jonkinlainen oma tilinpäätös ja toimintakertomus, joita voisi hyödyntää ELY-keskusten omassa toiminnassa ja johtamisessa.

Moni vastaaja toivoi, että tietojen ja analyysien keräystapa olisi systemaattisempi ja ohjeistus selkeämpi, että tiedoista saataisiin vertailukelpoisempia. Yksi vastaaja myös huomautti, että joissain tilastotiedoissa (kuten henkilötyövuosissa ja henkilömäärissä) oli ristiriitaisuuksia, joiden ei ymmärrettävästi pitäisi päätyä valmiiseen tilinpäätökseen.

Tilinpäätöksen aikatauluun toivottiin porrastusta, ettei kaikkia tietoja tarvitsisi palauttaa yhteen määräaikaan mennessä. Lisäksi eräs vastaaja kritisoi sitä, että ainakin taloushallintoyksikön osalta tilinpäätöksen aikataulu muuttui entistä kireämmäksi, eikä sitä tulisi enää ainakaan tiukentaa.

Tilinpäätöksen ohjeistusta toivottiin toimitettavaksi laajemmin ELY-keskuksiin, tällä kertaa ohjeistus toimitettiin pääasiassa taloushallintoyksiköiden tietoon, vaikka muutkin yksiköt vastaavat toimintakertomuksen tietojen tuottamisesta. Vastauksissa toivottiin, että taloushallintoyksiköiden ja vastualueiden keskinäiseen vastuunjakoon tilinpäätöksen laadinnassa tulisi kiinnittää enemmän huomiota, että oikeat tiedot esitettäisiin toimintakertomuksessa oikeissa kohdissa. Eräs vastaaja myös huomautti, että toimintakertomuksen kohderyhmän tarkentaminen helpottaisi tietojen laadintaa ja jäsentelyä, kun tietäisi kuka tietoja lukee.

Lopuksi useassa vastauksessa todettiin, että tilinpäätösprosessin kehittämisessä ollaan oikealla tiellä. Eräs vastaaja kiteytti:

Suunta on hyvä ja oikea. Ensimmäiseksi yhteiseksi onnistui oikein hyvin.

Seuraavaksi esitellään tutkimuksen osana toteutettu haastattelu sekä sen keskeiset tulokset. Viimeisenä tässä luvussa kootaan yhteen johtopäätökset ja kehittämis ehdotukset sekä toteutetusta kyselystä että haastattelusta.

4.2 Haastattelun tulokset

Osana tutkimusta myös toimeksiantajan edustajaa eli TAHE-yksikön johtajaa haastateltiin vapaamuotoisesti tilinpäätösprosessiin liittyen heinäkuussa 2013. Haastattelun ajankohta oli vasta kyselyn toteuttamisen jälkeen toimeksiantajan toiveesta, ettei haastattelu olisi vaikuttanut kyselyn kysymyksiin. Haastattelulla haluttiin vertailukohdaksi myös toteuttavan osapuolen näkökulma tilinpäätösprosessista, kun ELY-keskusten vastuuhenkilöiden mielipiteet prosessista kartoitettiin kyselyllä.

TAHE-yksikön johtaja antaisi arvosanaksi tilinpäätösprosessille tyydyttävän. Prosessi onnistui suhteellisen hyvin ensimmäiseksi uudistuneella tavalla tehdyksi tilinpäätökseksi, mutta prosessia tulee kehittää tulevana vuosina. Uudistunutta tilinpäätöstä valmisteltiin ja pohdittiin TAHE-yksikössä etukäteen paljon ja prosessin tuloksena syntyi myös paljon omia ideoita tilinpäätösprosessin

kehittämiseksi. Ideoita syntyi sekä oman, että ELY-keskusten työn helpottamiseksi.

Kun TAHE-yksikkö ohjeisti ELY-keskuksia uudistuneen tilinpäätöksen laatimiseen, ohjeet jaettiin useampaan osaan. Tämä tehtiin siksi, ettei yhden osion laatijalla olisi liikaa luettavaa koko tilinpäätöksen ohjeistuksessa. Ohjeistus oli siis pilkottu useisiin pieniin kokonaisuuksiin. Tilinpäätöksen jälkeen TAHE-yksikkö kuitenkin sai palautetta, että olisi helpompaa jos kaikki ohjeet olisivat olleet yhdessä asiakirjassa tai edes yhdessä paikassa. Tilinpäätökseen liittyvää ohjeistusta kootaan jatkossa yhteen. Ohjeistusmateriaalia kertyi haastateltavan mukaan erittäin paljon. Mikäli materiaali saadaan koottua yhteen paikkaan, ei tilinpäätöksen laatijoiden tarvitsisi etsiä eri asiakirjoja eri lähteistä.

Haastateltavan mukaan TAHE-yksiköllä riitti aika tilinpäätöksen kokoamiseen suorastaan ihmeellisen hyvin. Kokoamiseen oli varattu aikaa kaksi viikkoa. Kaikkea aineistoa ei saatu ajoissa, joten ensimmäinen kokoamiseen varattu viikko odotettiin vielä puuttuvaa materiaalia. Toinen viikko oli siten aikaa tilinpäätöksen kokoamiseen.

Haastateltavan mukaan TAHE-yksikön piti tehdä jonkin verran laadullista seuranta ELY-keskusten lähettämälle materiaalille, sillä siitä löytyi jonkin verran virheitä. Koska materiaali oli kaikkien ELY-keskusten nähtävillä, ELY-keskukset kuitenkin vertasivat omaa materiaaliensa muiden toimittamaan materiaaliin ja korjasivat raportoinnin muotoa ja vastaavia osa-alueita.

Tilinpäätöstä päivitettiin koko kokoamisen ajan ELY-keskusten intranettiin, joten ELY-keskukset pystyivät seuraamaan tilinpäätöksen edistymistä. Tilinpäätöksen tuli olla palautettuna Valtiokonttorille 15.3.2013 kello 16:15, ja viimeinen tilinpäätöksen tieto saatiin kello 15:45 kyseisenä päivänä. Tilinpäätös saatiin kuitenkin palautettua ajoissa.

Haastateltavan mukaan tilinpäätökseen tarvittavia suoritustietoja ja -tilastoja ei saatu ajoissa ohjaavilta tahoilta. Haastateltavan mielestä määräaika tilinpäätöksen toimittamiseen on yleisestikin ottaen liian aikainen, koska kaikkia tilastoja ei ole käytettävissä vielä maaliskuussa. Jotkin tilastot ovat käytettävissä vasta kesäkuun

alussa. ELY-keskuksista saatiin kuitenkin niiden itse laatimat tiedot ja analyysit ajoissa.

Haastateltavan mukaan uudistunut tilinpäätöstapa lisäsi TAHE-yksikön työmäärää reilusti. Tämä on ymmärrettävää, koska aiemmin Etelä-Savon ELY-keskus teki vain oman tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen. Työtaakkaa (lähinnä kokoamista) jaettiin TAHE-yksikössä henkilöstön kesken. Tilinpäätöksen kokoamisessa oli mukana kaiken kaikkiaan seitsemän henkilöä. Viisi henkilöä oli TAHE-yksiköstä ja kaksi Etelä-Savon ELY-keskuksesta (ylijohtaja kasasi johdon katsauksen ja strategiapäällikkö kasasi strategiapäälliköiden osion).

TAHE-yksikön johtajalla itsellään oli koko kaksi viikkoa ELY-keskusten aikarajasta tilinpäätöksen valmistumiseen täysin varattu tilinpäätökselle. Ennen tätä haastateltavalla ei kuitenkaan erikseen juurikaan kulunut työaikaa tilinpäätöksen laatimiseen.

Haastattelussa painotettiin, että ELY-keskusten tulee toimittaa tilinpäätökseen tarvittavat tiedot ajoissa. Esimerkiksi väärinkäytöksistä tiedot saadaan reaaliajassa, ne voitaisiin toimittaa tilinpäätöstä varten saman tien. Tällöin ei tilinpäätösvaiheessa tarvitsisi etsiä vuoden takaisia tietoja.

Haastateltavan kehitysehdotuksia tilinpäätösprosessille olivat esimerkiksi sähköisen raportointialustan käyttöönotto sekä tietojen toimittamisen aikataulutus. Esimerkiksi taloudellisia tehokkuustietoja (vaikuttavuustiedot) ei saa ajoissa tilinpäätöstä varten, joten tilinpäätöksessä raportoidaan edeltävän tilikauden tietoja. Nämä tiedot voisi siis toimittaa jo syksyllä, koska ne ovat jo kesällä käytettävissä edelliseltä tilikaudelta. Haastateltavan mukaan tilinpäätöksen tiedonkulkuun tulisi kiinnittää enemmän huomiota, sillä osa tiedoista meni suoraan ELY-keskusten vastualueille TAHE-yksikön sijaan (esimerkiksi tulostavoitteet.)

VTV ei varsinaisesti tyrmännyt tilinpäätöstä, mutta sitä ei myöskään hyväksytty varauksetta. Haastateltavan mukaan esimerkiksi tilinpäätöksen rakennetta tulisi kehittää. Tilinpäätöksen kohderyhmänä ei ollut pelkästään tilintarkastajat, vaan myös ministeriöissä ja muualla todella luettiin tilinpäätöstä. Myös ylijohtajilta

saatu sanallinen palaute uudistuneesta tilinpäätöksestä oli erittäin hyvää. Saadun palautteen mukaan uudistuneesta tilinpäätöksestä oli nähtyyn vaivaan verrattuna paljon hyötyä.

4.3 Johtopäätökset ja kehittämisehdotukset

Tilinpäätösprosessi oli ensimmäiseksi yritykseksi kohtalaisen onnistunut. Prosessi ei vielä vähentänyt työmäärää ratkaisevasti vaan lähinnä uudelleen sijoitti tehtäviä ELY-keskuksilta TAHE-yksikölle. Kysyttäessä uudistuneen tilinpäätöksen vaikutusta ELY-keskusten työmäärään, yksi vastaaja kiteytti mielipiteensä seuraavasti:

Uuden tilinpäätöksen valmisteluprosessi kaipaava paljon selkeytystä ja työnjako keskitetyn toiminnan ja ELYjen itse koostaman osuuden välillä on saatava selväksi. Nyt asioita pallootellaan Tahen ja ELYjen välillä.

Tilinpäätöksen ohjeistusta tulee kehittää yhtenäisempään suuntaan ja ohjeet tulee koota samaan paikkaan saataville (ellei jopa samaan asiakirjaan). Tiedonhankinta tulee tehdä mahdollisimman helpoksi tilinpäätöksen tekijöille.

Tiedonjakokanavana toimii tällä hetkellä intranet, ja se palvelee tarkoitusta hyvin. Tilinpäätöksestä vastaaville henkilöille voisi tarjota tarvittaessa erillistä ohjeistusta määräajoista ja aineiston vaatimuksista. Kyselystä saadun palautteen perusteella myös ELY-keskusten vastuualueita voisi ohjeistaa tarkemmin tilinpäätöksen vaatimuksista, sillä osa tiedoista tuotetaan suoraan vastuualueilla eikä välttämättä taloushallintoyksiköissä.

Tilinpäätöksen aikataulu on tutkimuksen perusteella nykyisellään riittävä.

Tilinpäätöksen laadinnan ajankohtaan kertyy väkisinkin työruuhkaa, eikä sitä voida kaikilta osin tasoittaa, koska suurinta osaa tiedoista ei saada käyttöön ennen tilikauden päättymistä. Kyselyyn vastanneista puolet oli sitä mieltä, että heidän oma työtaakkansa ei vähentynyt juuri lainkaan aiempiin tilinpäätöksiin verrattuna. Kuitenkin tilinpäätöksen vaikutus koko organisaation työmäärään oli vastausten perusteella selkeästi positiivinen, joten prosessin muutosta voidaan pitää siltä osin onnistuneena.

Tilinpäätös itsessään ei juuri rakenteeltaan vuodesta toiseen muutu, joten jos prosessin saa hiottua kerran kuntoon, palvelisi tehty työ vuosia eteenpäin. Eniten kehittämistä on ohjeistuksen ja itse tilinpäätöksen rakenteessa sekä raportointikanavissa.

Suurin osa kyselyyn vastanneista ei kokenut tilinpäätöksen tietoja muiden kuin oman organisaationsa osalta hyödyllisiksi. Tähän voitaisiin vaikuttaa sillä, että tietojen esitystapaa yhdenmukaistettaisiin ja alueellista vertailua tehtäisiin tilinpäätöksen kokoamisvaiheessa, kun kaikki tiedot yksittäisiltä ELY-keskuksilta on saatu.

Tilinpäätöksen ohjeistus on pääasiassa hyvää, mutta se tulee jatkossa koota yhteen paikkaan tai mahdollisesti jopa yksiin kansiin. Ohjeistuksen riittävydestä kertoo myös se, että vain pieni osa vastaajista etsi tilinpäätöksen laatimista varten tietoja muista tietolähteistä. Ohjeistuksen tarkentaminen ja oikea jakelu kuitenkin vähentäisi varmasti kyselyitä TAHE-yksiköltä, mikä taas vapauttaa erillisiin kyselyihin vastaamiseen käytetyn työajan tilinpäätöksen kokoamiseen.

Ratkaisuja joidenkin tietojen raportointiaikatauluihin tulee miettiä. Esimerkiksi jos tilastotieto on saatavilla vasta tilikautta seuraavana kesänä, sen sisällyttäminen tilinpäätökseen ei ole mahdollista. Ainoa ratkaisu tähän olisi se, että Valtiokonttori muuttaisi tilinpäätöksen toimittamisen aikarajaa. Mikäli aikarajoja ei muuteta, tilanne tulee vain hyväksyä, mikäli tietoa ei voida saada käyttöön aiemmin. Tiedot, jotka raportoidaan tilinpäätöksessä edellisen tilikauden osalta, voitaisiin raportoida ja koota tilinpäätöstä varten jo aiemmin. Sopiva ajankohta voisi olla esimerkiksi tilinpäätöstä edeltävä syksy. Tällöin tilikauden päätyttyä voitaisiin keskittyä raportoimaan ja analysoimaan päättyneen tilikauden tietoja ja työruuhka helpottaisi.

Sähköisen raportointijärjestelmän käyttöönotto helpottaisi tietojen yhdenmukaisuuden lisäksi myös prosessia. Valtion raportointipalvelu Netrasta ei ole nykyisellään juurikaan apua tilinpäätöksen laadintaan, sillä tietojen (esim. tulostavoitteiden) kirjaaminen sinne on vaativaa. Netra ei ole nykyiseltä käytettävyydeltään sopiva tilinpäätöksen laatimiseen.

5 YHTEENVETO

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, antaako uudistunut tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot jokaisen ELY-keskuksen toiminnasta ja taloudesta, sekä miten uudistunut tilinpäätösprosessi käytännössä onnistui.

Voidaan todeta, että suurimmalta osin tilinpäätöksessä annettiin oikeat ja riittävät tiedot, mutta niiden analysoinnissa oli puutteita. Analysoinnin kehittäminen on jatkossa erittäin tärkeää, sillä myös VTV puuttui siihen tilintarkastuskertomuksessaan. Myös tilinpäätösprosessi oli kokonaisuutena ensimmäiseksi kerraksi onnistunut, mutta siitäkin löytyi kehitettävää jatkoa ajatellen. Kehitettävää olisi esimerkiksi ohjeistuksessa sekä vastuunjaossa.

Opinnäytetyössä tilinpäätöksen tietoja tutkittiin ulkopuolisen silmin.

Toimeksiantaja esitti tavoitteena tutkimusprosessin alussa, että tilinpäätöksen tietoja ja prosessia arvioitaisiin ulkopuolisen näkökulmasta ilman henkilökohtaista osallisuutta itse prosessiin. Myös haastattelun toteutusta toivottiin vasta kyselyn jälkeen, jottei haastattelu tai tiedot prosessista vaikuttaisi kyselyn kysymysten muodostamiseen. Tässä tavoitteessa onnistuttiin hyvin.

Kyselyn reliabiliteettiin vaikutti positiivisesti vastaajien anonymius. Kysytyt taustatiedot olivat hyvin yleisluontoisia juuri siksi, ettei vastaajien henkilöllisyys voisi käydä ilmi kyselytuloksista. Anonymius mahdollisti vastaajille rehellisen mielipiteen kertomisen.

Tutkimuksen validiteettia tukivat valitut tutkimusmenetelmät. Tietojen analysointiin käytettiin omia havaintoja ja teoriaosuuden tietopohjaa. Prosessin arviointiin taas käytettiin kohdeorganisaatioiden vastuuhenkilöille suunnattua kyselyä sekä toimeksiantajan (eli tilinpäätöksen vastuutahon) haastattelua. Tähän osuuteen valitut kaksi eri tutkimusmenetelmää (kysely ja haastattelu) tukivat sitä, että tietoa saatiin tilinpäätöksen toteutuksen molemmilta osapuolilta tasapuolisesti.

Kyselyssä ei käytetty väittämiä, joihin olisi pitänyt vastata myöntävästi tai kieltävästi, koska vastaajia ei haluttu johdatella vastaamaan kysymyksiin tietyllä tavalla. Avoimilla kysymyksillä saatiin kerättyä hyvin tietoa vastaajilta. Jotkin

kysymykset oli ymmärretty melko laajasti, ja vastaus saattoi käsitellä myös muita aiheita kuin mitä varsinaisesti kysyttiin. Tämä on tyypillistä avoimille kysymyksille ja se voi toisaalta vaikuttaa negatiivisesti tutkimuksen reliabiliteettiin.

Opinnäytetyön teoriaosuus ei tarjoa hyödyllistä tietoa juuri muille kuin kohdeorganisaatiolle. Toisaalta teoriaosuuden tieto on monilta osin samaa, kuin mitä kohdeorganisaatiossa on tilinpäätöksen laatimiseen käytetty. Empiriaosuuden hyödyt rajoittuvat myös tarkasti kohdeorganisaatioon, mutta se on tutkimustavoitteiden mukaista.

Jatkotutkimuksena kannattaisi ehdottomasti tutkia sähköisen raportointikanavan käyttöönottoa (myös tilinpäätöksen varsinaiseen laatimiseen). Netra (Valtion raportointipalvelu) ei palvele tarkoitusta vaikeakäyttöisyytensä vuoksi. Sinne jo tietojen tallentaminen on hankalaa, saati että jokainen ELY-keskus syöttäisi oman materiaalinsa sinne suoraan. Erilaisten sähköisten raportointikanavien tarjoamia mahdollisuuksia kannattaisi vertailla. Sopivan sähköisen raportointikanavan löytäminen (tai Netran käytettävyyden kehittäminen) säästäisi reilusti työaikaa ja vaivaa, sekä yhtenäistäisi tietojen raportointitapaa ja laatua. Tämä on vertailtavuuden kannalta tärkeää.

LÄHTEET

Painetut ja elektroniset lähteet

Etelä-Savon ELY-keskus. 2013. Etelä-Savon ELY-keskuksen tilinpäätös vuodelta 2012.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

Pöllä, Kaisa & Etelälahti, Pekka. 2002. Valtion uudistunut taloushallinto: budjetointi, laskentatoimi, tarkastus. Helsinki: WSOY.

Valtiokonttori. 2013. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon käsikirja [viitattu 19.9.2013]. Saatavissa:

www.valtiokonttori.fi/kasikirja/Public/default.aspx?nodeid=24180&contentlan=1

Valtiontalouden tarkastusvirasto. 2013. Etelä-Savon elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskuksen tilintarkastuskertomus vuodelta 2012 [viitattu 26.10.2013].

Saatavissa: <https://www.vtv.fi/files/3454/066.pdf>

Valtiovarainministeriö. 2009. Palkeet - Keskittämällä tuloksiin [viitattu 30.7.2013]. Saatavissa:

http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/08_muut_julkaisut/Palkeet_esite_low.pdf

Lait ja asetukset

Laki valtion talousarviosta 423/1988.

Asetus valtion talousarviosta 1243/1992.

Suulliset lähteet

Sommarberg, J. 2013. Johtaja. Etelä-Savon elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskus. Haastattelu 20.8.2013.

Julkaisemattomat lähteet

ELY-keskusten talous- ja henkilöstöhallintoyksikkö. 2013. ELY-keskusten vuoden 2012 tilinpäätöksen laadintaohje.

ELY-keskusten talous- ja henkilöstöhallintoyksikkö. 2013. ELY-keskusten kustannusvastaavuuslaskenta tilinpäätökseen 2012. Sisäinen ohje.

LIITTEET

LIITE 1. Kysely



Uusi tilinpäätösprosessi

Taustatiedot

Asemasi organisaatiossa? *

- ☐ Johto
- ☐ Taloushallinto
- ☐ Muu

Tilinpäätöksen ohjeistus

Saitteko riittävästi ohjeistusta uudesta tilinpäätöstavasta? *

- ☐ Kyllä
- ☐ Ei

Mikäli ette, millaista ohjeistusta olisitte kaivannut lisää?

Olisitteko halunnut uudesta tilinpäätöstavasta erillistä koulutusta? *

☐ Kyllä

☐ Ei

Mikäli kyllä, millaista (esim. itseopiskelumateriaali, verkkokoulutus)?

Saitteko tilinpäätösohjeen käyttöönne riittävän ajoissa? *

☐ Kyllä

☐ Ei

Tiedotettiin ohjeistuksen muuttumisesta riittävän selkeästi? *

☐ Kyllä

☐ Ei

Mikäli ei, kuinka tiedotusta asiasta olisi mielestänne voinut parantaa?

Etsittekö ohjeita tai tietoa tilinpäätöksen laadinnasta muista lähteistä? *

☐ Kyllä

☐ Ei

Mikäli kyllä, mistä? (Esim. Valtiokonttorin internetsivut, Kirjanpitolautakunta, Finlex...)

Tilinpäätöksen aikataulu

Varasitteko organisaatiossanne tilinpäätöksen kokoamiseen riittävästi aikaa? *

1=ei lainkaan riittävästi 5=erittäin riittävästi

☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5

Tiedotettiinco tilinpäätöksen määräajoista selkeästi? *

1=ei lainkaan selkeästi 5=erittäin selkeästi

☐ 1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5

Saatiinko organisaationne tiedot koottua määräajassa? *

☐ Kyllä

☐ Ei

Mikäli ei, minkä asioiden koitte vaikuttaneen viivästymiseen?

Miten koitte uuden tilinpäätöstavan vaikuttaneen omaan työmääräänne?

Entä oman organisaationne työmäärään kokonaisuutena?

Tilinpäätöksen sisältö

Oletteko tutustunut valmiiseen uuteen tilinpäätökseen? *

- ☐ Kyllä
☐ Ei

Mikäli ette, miksi?

Oletteko tutustunut tilinpäätökseen muiden kuin oman organisaationne osalta? *

- ☐ Kyllä
☐ Ei

Koetteko uuden tilinpäätösasiakirjan tiedot hyödyllisiksi työssänne? *

- ☐ Kyllä
☐ Ei

Oliko tilinpäätösasiakirjassa mielestänne oikeat ja riittävät tiedot omasta organisaatiostanne? *

- ☐ Kyllä
☐ Ei

Mikäli ei, mitä tietoja olisitte kaivannut lisää?

Valitkaa alta kolme vaihtoehtoa, jotka mielestänne kuvaavat uutta tilinpäätösasiakirjaa parhaiten: *

- ☐ Havainnollinen
☐ Ristiriitainen
☐ Selkeä
☐ Vaikeaselkoinen
☐ Ymmärrettävä
☐ Kapulakielinen

- ☐ Helppolukuinen
- ☐ Informatiivinen
- ☐ Epäoleellinen

Lopuksi

Mikä uudessa tilinpäätöstavassa oli mielestänne onnistunutta?

Entä missä olisi mielestänne vielä kehitettävää?

Muita ajatuksia tilinpäätökseen ja sen toteutukseen liittyen?
